BANK-ARCHIV

Zeitschrift für Bank- und Börsenwesen

XXXVI. Jahrgang — 1. Dezember 1936 — Nummer 5

Inhaltsverzeichnis

Die Steueraufsicht, insbesondere Betriebsnachschau, nach dem Reichssteuerrecht

Von Reg.-Rat Dr. Metz, Zentralfinanzamt München

1. Die Entwicklung der Nachschau in den Betrieben

Die Einrichtung der Nachschau in den Betrieben findet sich zuerst in den Verbrauchsteuergesetzen. Danach wurden z. B. Bierbrauereien, Brennereien, Zuckerfabriken, Betriebe zur Herstellung von Leuchtmitteln und Zündwaren, Kohlenbergwerke in der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten ständig überwacht. § 31 des Umsatzsteuergesetzes vom 26. Juli 1918 (RGBl. 1918 S. 779) hat die Steueraufsicht und mit ihr die Nachschau in den Betrieben und Geschäftsräumen zum ersten Male für eine nicht zur Zoll- und Verbrauchsteuerverwaltung gehörige Steuer eingeführt und allgemeine Vorschriften darüber aufgestellt. Als weitere Gesetze, die eine Steueraufsicht mit Nachschau in den Geschäftsräumen des betreffenden Unternehmens vorsehen, sind zu erwähnen das Versicherungsteuergesetz vom 8. April 1922, das Rennwett- und Lotteriesteuergesetz. Als Maßnahmen der Steueraufsicht wurden von der Rechtsprechung auch die zur Nachprüfung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn vorgesehenen Außenkontrollen in den Betriebstätten der Arbeitgeber angesehen (zu vgl. Urt. des RFH. VI A 898/31 vom 22. Oktober 1931 = RStBl. 1931 S. 953).

Vorschriften über die Nachschau fanden sich bereits auch in der Reichsabgabenordnung in ihrer ursprünglichen Fassung, d. i. in der Fassung vom 13. Dez. 1919 (RGBl. 1919 S. 1993). Nach dem hier in Betracht kommenden § 196 waren die Finanzämter berechtigt, in Betrieben, die der Steueraufsicht unterlagen, Nachschau zu halten. Die Art und Weise, wie die Nachschau vor sich zu gehen hatte, sollte in besonderen Ausführungsbestimmungen geregelt werden; diese Ausführungsbestimmungen sind nie ergangen. § 196 AO. ist in der Folge mehrfach geändert worden. In der nunmehr geltenden Fassung beruht der Nachschauparagraph — jetzt § 193 AO. — auf der Notverordnung vom 1. Dezember 1930 Kap. IV Art. 1 Nr. 39 (RGBl. 1930 I S. 556), § 9 der VO. des Reichspräs. gegen die Kapital- und Steuerflucht vom 18. Juli 1931 (RGBl. I S. 373), § 21 der Steueramnestieverordnung vom 20. August 1931 (RGBl. I S. 449), § 3 Nr. 1 des 2. Teiles der Anpassungsverordnung vom 23. Dezember 1931 (RGBl. I S. 779) und schließlich auf dem Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934 (RGBl. I S. 925, 934). Wie bereits im Erlasse des Reichsministers der Finanzen vom 22. Dezember 1930 S 1151 — 10680 IV (abgedruckt im Reichssteuerblatt 1930 S. 823) näher ausgeführt wird, sollten die Gesetzesänderungen es ermöglichen, die Nachschau nicht nur für die Zwecke der Umsatzsteuer, sondern auch für die Zwecke der Steuern vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen vorzunehmen und so ein schon bisher tatsächlich geübtes Verfahren auf eine sichere Rechtsgrundlage zu stellen.

Vorschriften über die nähere Ausgestaltung der Nachschau in den Betrieben sind in der Folge noch in verschiedenen Steuergesetzen getroffen worden. So ist gemäß § 11 Abs. 1 der VO. zur Durchführung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) vom 22. Dezember 1934 (RStBl. 1935 S. 17, RMBl. 1935 S. 18) bei der Veranlagung der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Vermögensteuer und bei allen örtlichen Prüfungen (Buchprüfung, Nachschau, Lohnsteuerkontrolle usw.), die beim Schuldner vorgenommen werden, auch nachzuprüfen, ob die Kapitalertragsteuer richtig abgeführt worden ist. Gemäß § 91 der Durchführungsbestimmungen zum Kapitalverkehrsteuergesetz vom 17. Dezember 1934 (RStBl. 1934 S. 1593) werden auf Grund §§ 27 Abs. 2, 162, 193, 201 AO. insbesondere geprüft: 1. Kapitalgesellschaften und inländische Niederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften, 2. Personen, die gewerbsmäßig Geschäfte über Wertpapiere betreiben, insbesondere Banken und Bankiers, Makler, außerdem Kreditgenossenschaften und Sparkassen, 3. Behörden, Beamte und Notare, die bei der Durchführung des Gesetzes mitwirken. Nach § 6 der Verordnung über den Steuerabzug von Aufsichtsratvergütungen vom 6. Februar 1935 (RGBl. I S. 161) endlich ist bei der Veranlagung der Körperschaftsteuer und bei örtlichen Prüfungen (Buchprüfung, Nachschau, Lohnsteueraußenprüfung usw.), die bei den Unternehmen vorgenommen werden, auch zu prüfen, ob der Steuerabzug ordnungsgemäß vorgenommen ist und die einbehaltenen

Steuerbeträge richtig und rechtzeitig abgeführt worden sind. Besonders eingehende Bestimmungen über die Nachschau enthält § 82 der Umsatzsteuer-Durchführungsbestimmungen vom 17. Oktober 1934 (RGBl. I S. 947).

2. Wesen der Betriebsschau

Die Vorschriften der Reichsabgabenordnung geben keine nähere Begriffsbestimmung, worin das Wesen der Steueraufsicht und der Nachschau in den Betrieben besteht und wo ihre Grenzen sind. Das Urt. des RFH. vom 9. Februar 1923 = RStBl. 1923 S. 117 bezeichnet als wesentlichen Inhalt der Steueraufsicht eine nach dem Ermessen der Behörden zulässige Ueberwachungsmaßnahme, bei der alle Bücher und Aufzeichnungen vorgelegt werden müssen, ähnlich der Verpflichtung einer staatlichen Kasse, sich der Prüfung durch die Aufsichtsbehörde und den Rechnungshof jederzeit und in vollem Umfange zu unterwerfen. Nach dem Gutachten des Großen Senats D 1/34 vom 9. April 1934 = RStBl. 1934 S. 515 (Bd. 36 S. 28) ist die Steueraufsicht ein öffentlich-rechtliches Gewaltverhältnis, das im Rahmen der Vorschriften der Reichsabgabenordnung die Handlungsfreiheit des Steuerpflichtigen zu Zwecken des gemeinen Nutzens beschränkt.

Eine besondere Frage ist, in welchem Verhältnis die Betriebsnachschau zu den periodisch wiederkehrenden, d. h. mindestens alle drei Jahre vorzunehmenden ordentlichen Buch- und Betriebsprüfungen der Großbetriebe (§ 162 Abs. 10 AO.) und zu den Buchprüfungen im Sinne des § 162 Abs. 9 AO. steht. Hierzu ist folgendes zu sagen: Nachschau, Buch- und Betriebsprüfung (§ 162 Abs. 10 AO.) und Buchprüfung (§ 162 Abs. 9 AO.) stellen keine scharf gegeneinander abgegrenzten, ihrem letzten Wesen nach verschiedene Maßnahmen dar. Inhaltlich am umfassendsten sind die ordentlichen Buch- und Betriebsprüfungen im Sinne des § 162 Abs. 10 AO.; sie haben sich auf alle Verhältnisse zu erstrecken, die für die Besteuerung von Bedeutung sein können; sie sollen ein vollständiges Bild von der gesamten Betriebsführung geben. Die Bestimmung des § 162 Abs. 10 AO. geht in ihren Zielen weiter als die unmittelbar vorausgehende Bestimmung des § 162 Abs. 9 AO. Diese Vorschrift spricht nur von der Prüfung der Bücher und Aufzeichnungen. Indes unterscheidet sich in der praktischen Durchführung eine Buchprüfung nach § 162 Abs. 9 AO. und eine Buch- und Betriebsprüfung im Sinne von § 162 Abs. 10 nicht so sehr, wie man vielleicht nach der verschiedenen Fassung dieser Vorschriften annehmen könnte. Denn auch die Prüfung nach § 162 Abs. 9 AO. erstreckt sich nicht nur auf die formale Seite der Buchführung. Die Bücher sind vielmehr auch daraufhin zu prüfen, ob sie sachlich richtig geführt sind (Urt. I A 122/22 vom 9. Februar 1923 = RStBl. 1923 S. 117). Zu diesem Zwecke muß aber jeweils mehr oder weniger auch auf die geschäftlichen Verhältnisse des Betriebs eingegangen werden. Aus dem Buch allein läßt sich nicht beurteilen, ob z. B. die Inventuren vollständig sind, ob die angegebenen Gläubiger und Schuldner stimmen, das Delkrederekonto richtig bemessen ist, die Abschreibungen an Maschinen und Gebäuden richtig sind und ob auch die sonstigen Grundlagen der Gewinnermittlung in Ordnung gehen. Daraus erklärt es sich auch, daß man bei den Anträgen über den § 162 Abs. 10 AO. die neu geschaffenen Prüfungen als ordentliche den außerordentlichen des § 162 Abs. 9 zur Seite gestellt hat.

Der Gegenstand und die sachlichen Grenzen einer Nachschau im Betriebe bestimmen sich aus dem Zweck und je nach dem Inhalt des in Betracht kommenden Steuergesetzes und den dazu ergangenen Ausführungsbestimmungen. Bei den Verbrauchsteuergesetzen scheint zunächst mehr der Besuch der gewerblichen Räume zur Ueberwachung des Produktionsprozesses und der zur Sicherung der Steuern getroffenen Maßnahmen und Einrichtungen der wichtigste Bestandteil der Betriebsnachschau zu sein. Indes lassen sich auch hier kaum Fälle denken, wo eine Prüfung des Betriebs nicht von den zu führenden Büchern und Aufzeichnungen als Grundlage ausgeht oder doch mehr oder minder in eine solche Prüfung einmündet. Bei den direkten Steuern jedweder Art wird von vornherein die Prüfung der Bücher und Aufzeichnungen den Hauptgegenstand der Nachschau bilden und insofern wird sich eine Nachschau nach § 193 AO. je nach ihrem Umfange häufig nicht von einer Buchprüfung im Sinne des § 162 Abs. 9 oder auch des § 162 Abs. 10 AO. unterscheiden.

3. Zulässigkeit der Betriebsnachschau

a) in persönlicher und sachlicher Hinsicht:

Gemäß § 193 Abs. 1 AO. kann das Finanzamt für Zwecke der Besteuerung auch außerhalb eines Steuerermittlungsverfahrens Nachschau halten einmal bei solchen Unternehmern und in solchen Unternehmen (gleichgültig welchen Umfangs), die entweder einer Steuer — gleich welcher Art — oder der Steueraufsicht unterliegen oder bei denen nach dem Ermessen des Finanzamts eine Steuerpflicht in Betracht kommt, weiter bei allen Personen (also auch solchen, die nicht Unternehmer sind), die nach § 160 Abs. 2 AO. Aufzeichnungen zu machen haben. Die nach § 160 Abs. 2 AO. aufzeichnungspflichtigen Personen sind in der Verordnung zur Durchführung des § 160 Abs. 2 AO. vom 24. März 1932 (RGBl. I S. 165) aufgeführt. Diese Verordnung sieht neben den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, die nach § 160 Abs. 1 und § 161 AO. Unternehmern und Unternehmen obliegen, eine besondere Aufzeichnungspflicht vor, die nicht nur Unternehmer, sondern auch andere Personen trifft. Aufzeichnungspflichtig ist, wer nach den Feststellungen, die bei einer Einkommensteuerveranlagung oder in einem die Einkommensteuerveranlagung betreffenden Rechtsmittelverfahren für den im Kalenderjahr 1930 beendeten Steuerabschnitt oder für einen späteren Steuerabschnitt getroffen worden sind oder getroffen werden, entweder in einer einzelnen Einkommensart oder in mehreren Einkommensarten zusammen Reineinkünfte von mehr als 100 000 RM gehabt haben. Solange und soweit Bücher und Aufzeichnungen nach § 160 Abs. 1 oder nach § 161 AO. geführt werden, greift die Aufzeichnungspflicht nach § 160 Abs. 2 AO. nicht Platz. Gemäß § 193 Abs. 2 AO. unterliegen weiter der Nachschau Gebäude, befriedete Besitztümer, Schiffe und Fahrzeuge, sofern Verdacht besteht.

b) In zeitlicher Hinsicht:

Buchprüfungen nach § 162 Abs. 9 und Buch- und Betriebsprüfungen nach § 162 Abs. 10, ferner auch

die Nachschau nach § 193 AO. können beim Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen ohne weiteres vorgenommen werden. Anders wie beim Steuerermittlungsverfahren (§ 207 AO.) hängt ihre Vornahme insbesondere nicht davon ab, daß Auskünfte des Steuerpflichtigen nicht genügen oder daß Bedenken gegen ihre Richtigkeit obwalten oder daß sonst gewisse Verhältnisse des zu prüfenden Betriebs der Aufklärung bedürfen. Buch- und Betriebsprüfungen sowie die Nachschau sind schließlich auch nicht an die Voraussetzung eines Verdachts gebunden. Der RFH. sagt insoweit in dem Urt. I A 122/22 vom 9. Februar 1923 (RStBl. 1923 S. 117): „Die Befugnis des Finanzamts, die Bücher eines Steuerpflichtigen zu prüfen, ist keineswegs auf die Fälle beschränkt, in denen irgendwelche Bedenken gegen die steuerliche Zuverlässigkeit des Steuerpflichtigen bestehen. Sie hat insbesondere mit einer Untersuchung im Steuerstrafverfahren nichts zu tun. Sie ist eine einfache, jederzeit nach dem Ermessen des Finanzamts zulässige Kontrollmaßnahme, vergleichbar etwa den Revisionen öffentlicher Kassen durch die Aufsichtsbehörden, bei denen gleichfalls alle Bücher und Aufzeichnungen vorgelegt und nachgeprüft werden, ohne daß irgendein Anlaß zu der Annahme gegeben sein müßte, daß irgendwelche Unregelmäßigkeiten in der Dienstgebarung der zu revidierenden Kasse vorliegen."

Eine zuvorige Anmeldung der Betriebsnachschau oder Buch- und Betriebsprüfung ist im Gesetze nicht vorgeschrieben und grundsätzlich auch nicht erforderlich.

4. Die Pflichten des Steuerpflichtigen bei der Betriebsnachschau

a) Allgemeine Grundsätze

Zu der Frage, welche Pflichten dem Steuerpflichtigen im Steueraufsicht- und Nachschauverfahren obliegt, bemerkt der RFH. in seinem Gutachten GrS. 1/34 vom 9. April 1934 (RStBl. 1934 S. 515, Bd. 36 S. 28) ganz allgemein: „Zur Steueraufsicht gehören auch die dem Steuerpflichtigen obliegenden Handlungspflichten, insbesondere die Pflicht zur Büchervorlegung . . . . . Aus den Vorschriften über die Steueraufsicht ergibt sich der allgemeine Grundsatz, daß alle Steuerpflichtigen der Steuerbehörde nicht bloß zu einem Dulden, sondern zu einem Mithandeln, zur tätigen Mitwirkung bei der Durchführung der Steuerermittlung und Steueraufsicht zu Zwecken des Gemeinwohls unter Hintansetzung eigensüchtiger Belange und geschäftlicher Bequemlichkeiten verpflichtet sind . . . . Der Steuerpflichtige ist nicht nur verpflichtet, Steuern zu zahlen und dazu die erforderlichen Angaben zu machen, sondern es liegt ihm auch die Verpflichtung ob, außerhalb eines Steuerermittlungsverfahrens durch eigenes Verhalten (Handeln und Dulden) dazu beizutragen, daß die Steuerbehörde die Besteuerungsmöglichkeiten erkennen und ihren Steueranspruch verwirklichen kann."

b) Die Grundsätze der Reichsabgabenordnung

Gemäß § 194 Abs. 1 AO. ist den Aufsichtsbeamten jede für die Steueraufsicht oder zu statistischen Zwecken erforderliche Auskunft über den Betrieb zu erteilen, auch sind ihnen bei ihren Amtshandlungen die Hilfsmittel (Geräte, Beleuchtung usw.) zu stellen und die nötigen Hilfsdienste zu leisten. Den Oberbeamten des Aufsichtsdienstes sind die Geschäftsbücher und die Schriftstücke über Herstellung und Absatz von steuerpflichtigen Erzeugnissen auf Erfordern zur Einsicht vorzulegen. Auf Verlangen des Finanzamts hat der Steuerpflichtige für die Steuerbeamten, die sich in seinem Betrieb dienstlich aufzuhalten haben, einen geeigneten Raum zur Verfügung zu stellen und instand zu halten. § 195 AO. bestimmt: „Wenn die Finanzämter befugt sind, zu prüfen, ob Bücher, Aufzeichnungen und Verzeichnisse wie vorgeschrieben geführt und vorgeschriebene Bescheinigungen ausgestellt werden, können ihre Beamten und die von ihnen nach § 206 AO. beauftragten Personen die Geschäftsräume in den üblichen Geschäftsstunden betreten und diese Prüfung vornehmen. Die Steuerpflichtigen und ihre Angestellten haben ihnen jede Auskunft und Nachweisung zu erteilen, deren sie für die Prüfung bedürfen, und ihnen alle für die Prüfung in Betracht kommenden Schriftstücke zur Einsicht vorzulegen." Von besonderer Bedeutung ist die Bestimmung des § 193 Abs. 3 AO., wonach keine Einrichtungen getroffen werden dürfen, die die Ausübung der Aufsicht hindern oder erschweren.

Besonders eingehende Vorschriften über die Steueraufsicht und Nachschau enthält, wie bereits erwähnt wurde, § 82 der Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz vom 17. Oktober 1934 (RGBl. 1934 I S. 947). Ueber den Umfang der Prüfungsbefugnisse der Prüfungsbeamten heißt es im Abs. 2 S. 3: „Insbesondere darf der Nachschaubeamte §§ 193 bis 195 der Reichsabgabenordnung gemäß die Geschäftsräume des Unternehmens betreten: 1. um zu prüfen, ob das tatsächliche Geschäftsgebaren des Unternehmers mit seinen Angaben hierüber übereinstimmt; 2. um zu prüfen, ob der Unternehmer die Vorschriften der Reichsabgabenordnung und deren Durchführungsbestimmungen über die Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht innehält; 3. um die Schriftstücke, die sich auf die Umsätze beziehen, insbesondere die Geschäftsbücher und den Schriftwechsel des Unternehmers mit seinen Lieferanten und Kunden planmäßig durchzusehen und nachzuprüfen; 4. um festzustellen, ob die Lagerbestände mit den Büchern übereinstimmen.

c) Aus der Rechtsprechung des RFH., die sich wiederholt mit der Frage befaßt hat, welche Befugnisse den Finanzämtern im Nachschauverfahren zustehen, seien insbesondere die nachstehenden Urteile hervorgehoben: Urt. II A 275/25 vom 26. Mai 1925 (RStBl. 1925 S. 145); hier hat der RFH. ausgesprochen, daß der Steuerpflichtige nicht verlangen kann, daß die Prüfung bei seinem Steuerberater vorgenommen wird; der Steuerpflichtige ist vielmehr verpflichtet, etwa vorübergehend an Dritte abgegebene Geschäftsbücher und Belege herbeizuschaffen. Urt. V A 909/28 vom 28. Mai 1929 (Bd. 25 S. 148, RStBl. 1929 S. 351): „Die steuerpflichtige Firma muß einen Treuhandbericht auch dann vorlegen, wenn er nicht in ihrem Besitz ist. Urt. V A 794/28 vom 19. April 1929 (Bd. 25 S. 119, RStBl. 1929 S. 319), wonach eine Bank zur Vorlegung der Tresorbücher nach dem pflichtgemäßen Ermessen des Finanzamts verpflichtet ist. Nach dem Urt. I A 1/30 vom 6. Mai 1930 = St. u. W. 1930 Nr. 684 muß

der Steuerpflichtige die Bücher an seinem Geschäftssitz vorlegen und sie, auch wenn sie sich aus stichhaltigen Gründen anderswo befinden, herbeischaffen und nach dem Gutachten GrS. D 1/34 vom 9. April 1934 = RStBl. 1934 S. 515, Bd. 36 S. 28 kann das Finanzamt von einem Unternehmer regelmäßig, namentlich auch dann, wenn er seine Bücher außerhalb seines Betriebs führen läßt, verlangen, daß er die Bücher in seinen Geschäftsräumen zur Nachschau während bestimmter Zeiträume bereit hält, wenn im einzelnen Falle von den Maßnahmen des Steuerpflichtigen, insbesondere der Fernbuchführung eine unangemessene Erschwerung der Nachschau zu befürchten ist.

d) Die Steuerpflichtigen können zur Duldung der im Vorstehenden bezeichneten Maßnahmen und zur Bereitstellung der für diese Maßnahmen notwendigen Unterlagen durch Erzwingungsmaßnahmen angehalten werden (§ 202 AO.).

5. Buchprüfungen und Nachschau können sich nur gegen eine bestimmte Person richten

Die Steueraufsicht erstreckt sich grundsätzlich auf das ganze geschäftliche und steuerliche Gebaren des Steuerpflichtigen, aber nur des Steuerpflichtigen, gegen den sich das eben anhängige Aufsichtsverfahren richtet. Die Finanzbehörde ist insoweit lediglich an das pflichtgemäße Ermessen gebunden. Dagegen ist die Finanzbehörde nicht berechtigt, die Nachschau auf die Verhältnisse anderer Steuerpflichtiger auszudehnen. Den Steueraufsichtsmaßnahmen nach §§ 190 bis 200 AO. ist eigen, daß sie sich unter gewissen tatbestandsmäßigen Voraussetzungen immer nur gegen eine bestimmte Person oder Unternehmung richten. In diesem Sinne hat sich der RFH. in dem Gutachten I D 2/28 vom 9. Mai 1928 = Bd. 24 S. 1 auf den Standpunkt gestellt, daß die Buch- und Betriebsprüfung eines Großbetriebs nicht zu dem Zwecke vorgenommen werden darf, um die steuerlichen Verhältnisse anderer Steuerpflichtiger zu ermitteln. Der RFH. hat auch die Frage verneint, ob die für den Direktor bei seinem Unternehmen geführten Konten anläßlich der Prüfung des Unternehmens nach § 162 Abs. 10 AO. einer eingehenden Nachprüfung unterzogen werden können mit dem Zweck, die steuerlichen Verhältnisse des Direktors zu klären (Urt. VI A 603/34 vom 8. August 1934 = RStBl. 1934 S. 1058). An dieser durch die Rechtsprechung des RFH. entwickelten Rechtslage ist durch die Verordnung vom 18. Juli 1931 allerdings eine Aenderung eingetreten. Gemäß § 162 Abs. 2 Satz 2 ist die Prüfung auch insoweit zulässig, als es sich nicht um die Verhältnisse der Personen oder Unternehmer, deren Bücher geprüft werden, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst der Personen oder Unternehmen gestanden haben oder stehen. Die gleiche Bestimmung enthält auch § 193 Abs. 1 AO. Hiernach ist die Finanzbehörde bei einer Betriebsnachschau nach § 193 AO. berechtigt, Einsicht in die Kontokorrenten der Direktoren und Angestellten — aber nicht der Mitglieder des Aufsichtsrats, da diese keine Angestellte sind, — zu nehmen.

Die Durchführung des Grundsatzes, daß sich eine Buch- und Betriebsprüfung bzw. Betriebsnachschau auf die Verhältnisse des zu prüfenden Unternehmens und dessen Angestellten beschränken muß, wird in der Praxis vielfach zu Schwierigkeiten führen. Sehr häufig wird die Finanzbehörde bei der Prüfung auch auf Buchungen und Belege stoßen, die für die Steuerpflicht Dritter von Bedeutung sind. Soweit die Nachprüfung dieser Buchungen und Belege für die Steuerpflicht des zu prüfenden Betriebs wichtig ist, dürfen die Buchungen und Belege auch gegenüber den Dritten verwertet werden. Es mag in diesem Zusammenhange auf mehrere Urteile des RFH. verwiesen werden. In dem Gutachten I D 2/28 vom 9. Mai 1928 = Bd. 24 S. 1 sagt der RFH.: „Eine Buch- oder Betriebsprüfung eines Großbetriebs kann nicht zu dem Zwecke vorgenommen werden, die steuerlichen Verhältnisse anderer Steuerpflichtiger zu ermitteln. Prüfungsergebnisse, die bei der Durchführung einer Buch- und Betriebsprüfung, die zum Zwecke der Prüfung eines Großbetriebs angeordnet ist, gewonnen werden und Bedeutung für die Besteuerung dritter Personen haben, dürfen gegen diese verwertet werden." In dem Urt. V A 794/28 vom 19. April 1929 = Bd. 25 S. 119 kommt der RFH. zu folgendem Ergebnis: „Die Prüfung, die ein Finanzamt bei einer als Großbetrieb im Sinne des § 162 Abs. 10 AO. anzusehenden Bank vornehmen läßt, kann sich auch auf die Einsichtnahme von Depot- und Tresorbüchern der Bank erstrecken." Der RFH. bemerkt aber in den Urteilsgründen: „Freilich wäre es unzulässig gewesen, die Buch- und Betriebsprüfung und insbesondere ihre Erstreckung auf die Depot- und Tresorbücher lediglich als Vorwand zu benützen, um Feststellungen gegen andere Personen zu ermöglichen." In dem Urt. II A 174/32 vom 5. Juli 1933 = RStBl. 1933 S. 703 (Bd. 33 S. 324) endlich wird gesagt: „Aus den Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen zum Kapitalverkehrsteuergesetz folgt aber auf der anderen Seite, daß der Prüfungsbeamte nicht nach seinem freien Belieben, sondern nur nach seinem pflichtgemäßen Ermessen und damit gemäß § 11 AO. nur nach Recht und Billigkeit die Vorlegung von Schriftstücken fordern darf. Das bedeutet dem Zweck der Prüfung entsprechend (vgl. Bd. 25 S. 293 = RStBl. 1929 S. 498), daß er sich dabei auf die Schriftstücke beschränken muß, deren Einsicht die Erforschung und Nachprüfung der eigenen Steuerpflicht der Prüfungsstelle bzw. deren Arbeitnehmer dienen kann."

6. Die Steueraufsicht nach § 201 AO.

Wie der RFH. mehrfach (zu vgl. Gutachten VI D 1/32 vom 10. März 1932 = Bd. 30 S. 233, RStBl. 1932 S. 324; Entscheidungen Bd. 31 S. 148, RStBl. 1932 S. 704; Bd. 33 S. 248, RStBl. 1933 S. 520) ausgesprochen hat, ist durch die Bestimmung des § 201 AO., die durch die Verordnung des Reichspräsidenten vom 1. Dezember 1930 (RGBl. I S. 517) in die Reichsabgabenordnung eingefügt worden ist, eine neue allgemeine Steueraufsicht eingeführt worden. Die Finanzämter haben nach dieser Bestimmung darüber zu wachen, ob durch Steuerflucht oder in sonstiger Weise zu Unrecht Steuereinnahmen verkürzt werden. In Ausübung dieser Steueraufsicht können die Finanzämter verlangen, daß eidesstattliche Erklärungen abgegeben werden.

Nach der bisherigen feststehenden Rechtsprechung des RFH. war gesetzliche Voraussetzung für die Anwendung des § 201 AO., daß nach den gesamten Umständen des Einzelfalls ein begründeter

Anhalt dafür bestand, daß durch Steuerflucht oder in sonstiger Weise zu Unrecht Steuereinnahmen verkürzt worden sind. Die Finanzbehörde durfte demnach nicht auf Grund des § 201 AO. Ermittlungen ins Blaue vornehmen. Es konnte z. B. nicht etwa von einer Bank die Angabe sämtlicher Konteninhaber verlangen und sich dabei lediglich auf die allgemeine Behauptung stützen, daß schließlich jeder Konteninhaber etwas auf dem Kerbholz habe. Auf das Gutachten des Großen Senats (GrS. 4/32 vom 20. Mai 1933 = Bd. 33 S. 248, 257; RStBl. 1933 S. 520), ferner auf das Urt. IV A 274/32 vom 28. Juni 1933 = RStBl. 1933 S. 676 sei verwiesen. Die vorstehende Auffassung ist im Schrifttum nicht unangefochten geblieben (vgl. Staatssekretär Reinhardt in der Deutschen Steuerzeitung 1935 S. 1117). In dem Urt. IV A 17/36 vom 24. April 1936 = RStBl. 1936 S. 536 hat der RFH. seine frühere Auffassung preisgegeben und ausgesprochen, daß es für die Ausübung der Steueraufsicht auf Grund des § 201 AO. eines begründeten Anlasses nicht bedürfe. Ob die Finanzbehörde von ihren Steueraufsichtsbefugnissen nach § 201 AO. nur bei Vorliegen eines begründeten Anhalts — für eine Steuerverkürzung — oder auch ohne solchen Anhalt Gebrauch machen will, ist hiernach ausschließlich Sache ihres Ermessens.

Das Finanzamt kann auf Grund der ihm gemäß § 201 AO. obliegenden Steueraufsicht alle ihm geeignet erscheinenden Maßnahmen treffen, um eine unzulässige Verkürzung der Steuereinnahmen zu verhindern. Eine Grenze zieht lediglich die Bestimmung des § 2 des Steueranpassungsges. vom 16. Oktober 1934, wonach Entscheidungen, die eine Behörde nach ihrem Ermessen zu treffen hat, sich in den Grenzen halten müssen, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Daß die Machtbefugnisse, die den Finanzämtern nach § 201 AO. zustehen, außerordentlich weit gehen, zeigte mit aller Deutlichkeit die in der letzten Zeit ergangene Rechtsprechung des RFH.

Im Falle des Gutachtens Gr. S. D 3/36 vom 11. Juli 1936 (RStBl. 1936 S. 809) hatte der Große Senat des RFH. die Frage zu beantworten, ob ein Finanzamt in Ausübung der Steueraufsicht berechtigt ist, von einer Großbank oder Sparkasse, die nicht die Stellung einer Behörde hat (also von einer Privatbank), sogenannte Beschaffungsmitteilungen, d. h. fortlaufende Mitteilungen über Kaufgelder, Werklöhne usw., die die Bank oder Sparkasse in eigenen Angelegenheiten (also nicht in Angelegenheiten von Sparkassen- oder Bankkunden) gezahlt hat, zu verlangen. Der Große Senat hat diese Frage bejaht, und zwar wird die Verpflichtung der Bank oder Sparkasse zur Abgabe der verlangten Mitteilungen aus § 175 AO. hergeleitet, wonach dritte Personen (auch wer nicht als Steuerpflichtiger beteiligt ist) dem Finanzamt über Tatsachen Auskunft zu erteilen haben, die für die Steueraufsicht von Bedeutung sind. Daß der in § 175 Abs. 1 AO. erwähnte Begriff der Steueraufsicht auch die Steueraufsicht im Sinne des § 201 AO. umfaßt, hat der RFH. bereits in seinem — oben erwähntem — Urteil vom 24. April 1936 ausgesprochen. In welcher Form die Auskunft erbeten und erteilt werden soll, ist im letzten Satz des Abs. 1 und in Abs. 2 des § 175 AO. geregelt. Hiernach soll in erster Linie schriftliche Auskunft erbeten werden. An die Stelle der schriftlichen Auskunftserteilung kann auch eine andere Form treten, wenn diese den Auskunftspflichtigen weniger in Anspruch nimmt und den Belangen der Steuerbehörde genügt. Da die Auskunft nach Form und Inhalt so zu erteilen ist, wie es das Finanzamt vorschreibt, so liegt es in seinem Ermessen, welche Form es wählt, jedoch wird zu verlangen sein, daß es auf die Grundlagen für die Auskunftspflicht in §§ 175, 201 AO. hinweist. § 209 AO., wonach in den Fällen, in denen es sich um die Ermittlung von Steueransprüchen gegen bestimmte Personen handelt, andere Personen erst dann zu einer Auskunft oder zur Vorlegung von Büchern angehalten werden sollen, wenn die Verhandlungen mit dem Steuerpflichtigen nicht zum Ziele führen oder keinen Erfolg versprechen, ist in den Fällen eines Auskunftsverlangens nach § 201 in Verbindung mit § 175 AO. nicht anwendbar. Ob das Finanzamt in gewissen Zeitabständen an die Auskunftsperson herantritt und um Mitteilung ersucht, welche Beträge von ihr gezahlt worden sind, oder ob sie um fortlaufende Mitteilungen über angefallene Zahlungen ersucht, um nicht immer wieder das gleiche Ersuchen stellen zu müssen, kann keinen Unterschied machen.

Von besonderer Bedeutung ist weiter das Urt. IV A 54/36 vom 24. Juni 1936 = RStBl. 1936 S. 762. Im Falle des Urteils war fraglich, ob das Finanzamt berechtigt ist, von einer Bank bzw. Sparkasse folgende Auskünfte zu verlangen: 1. ob und welche Konten zur Verschleierung eigener Einkommens- oder Vermögensteile der Bank bzw. Sparkasse errichtet worden sind, 2. ob, falls es sich um Spareinlagen dritter Personen handeln sollte, nicht von diesen Personen Steuerverkürzungen begangen worden sind. Die Rechtsbeschwerde hatte sich gegenüber diesen Auskunftsverlangen auf die Rechtsprechung des RFH. berufen, wonach eine Buch- und Betriebsprüfung nicht zu dem Zwecke vorgenommen werden dürfe, um die steuerlichen Verhältnisse anderer Steuerpflichtiger zu ermitteln; statthaft seien nur gelegentliche Wahrnehmungen, die für die Besteuerung Dritter von Bedeutung seien. Der RFH. ließ diesen Einwand nicht durchgreifen; er bemerkt in den Urteilsgründen: „Es kann dahingestellt bleiben, ob sich das Vorgehen des Buchprüfers, der sich anläßlich der Buchprüfung die vom Finanzamt in seinem Auskunftsverlangen bezeichneten Kontonummern mit den dazugehörigen Beträgen aufgeschrieben hatte, im Rahmen des § 162 Abs. 9 AO. gehalten hat. Das Verlangen des Finanzamts wäre rechtlich auch dann nicht zu beanstanden, wenn es auf die Angabe der einzelnen Kontonummern und der dazugehörigen Beträge verzichtet und sich darauf beschränkt hätte, von der Beschwerdeführerin die Angabe derjenigen Kontoinhaber zu verlangen, deren Guthaben an einem bestimmten Tag 5000 RM oder mehr betragen haben. Wenn das Finanzamt in seinem Auskunftsverlangen schon selbst die in Frage kommenden Konten nach Nummern und Betrag angegeben hat, so kann dies das Recht des Finanzamts auf Auskunftserteilung nicht in Frage stellen. Denn auf Grund des § 201 AO. in Verbindung mit § 175 AO. war das Finanzamt berechtigt, von der Beschwerdeführerin die fragliche Auskunft zu ver-

langen. Durch § 201 AO. ist nach der Rechtsprechung des RFH. eine neue allgemeine Art der Steueraufsicht geschaffen worden, die den Finanzämtern das Recht gibt, auch zum Zweck der Aufdeckung unbekannter Steuerfälle Auskunft nach § 175 AO. zu fordern (Entsch. des RFH. Bd. 30 S. 233; Bd. 33 S. 248)." Die Entscheidung beleuchtet ganz deutlich die bestehende Rechtslage. Vor der Einführung des § 201 hat der RFH. in zahlreichen Entscheidungen zu § 177 — nunmehr § 175 — AO., welche Bestimmung die Auskunftspflicht dritter Personen regelt, die Auffassung vertreten, daß zum Zweck der Aufdeckung unbekannter Steuerfälle Auskunft nach § 177 AO. nicht verlangt werden dürfe; Auskunft dürfe die Finanzbehörde nur über solche Punkte fordern, die in einem bestimmten Steuerermittlungsverfahren oder einem bestimmten Steueraufsichtsverfahren von Bedeutung seien. Durch die Einführung des § 201 AO. ist die Rechtslage insoweit grundlegend geändert worden. Weiterhin sind aber auch die Bestimmungen des § 162 und des § 193 AO. und die dazu ergangene — oben mitgeteilte — Rechtsprechung des RFH. ganz wesentlich entwertet worden. Mit der Möglichkeit, daß diese Rechtsprechung überhaupt aufgegeben wird, muß gerechnet werden.

7. Folgen und Wirkungen der Betriebsnachschau

An die Betriebsnachschau knüpfen sich unter Umständen sehr erhebliche Folgen:

a) Gemäß § 197 AO. können unter Aufsicht stehende Betriebe, bei denen eine Steuerhinterziehung strafrechtlich festgestellt ist oder in denen mit Willen des Inhabers oder eines Vertreters Angestellte oder Arbeiter beschäftigt werden, die wegen Steuerhinterziehung in diesen Betrieben oder in Betrieben gleicher oder ähnlicher Art mit einer Geldstrafe von mindestens 150 RM oder mit Freiheitsstrafe oder wiederholt bestraft sind, auf Kosten des Inhabers besonderen Aufsichtsmaßnahmen unterworfen werden.

b) Die Nachschau stellt sich wie jede Buchprüfung für die Regel als eine Handlung im Sinne des § 147 Satz 2 OA., die das zuständige Finanzamt zur Feststellung des Steueranspruchs vornimmt, dar. Die Nachschau ist deshalb geeignet, die Verjährung der Steueransprüche des Steuergläubigers zu unterbrechen. Fraglich kann sein, ob die Buchprüfung in einem Betriebe eine Handlung ist, die die Verjährung von Steueransprüchen gegen die Arbeitnehmer des Betriebs unterbricht. Diese Frage ist mit Rücksicht auf die neuen Fassungen, die die Bestimmungen der §§ 162 und 193 AO. erhalten haben und nach denen bei der Prüfung eines Betriebs auch die Verhältnisse von Arbeitnehmern geprüft werden können, die im Dienst der Unternehmen gestanden haben oder stehen, zu bejahen (zu vgl. Urt. VI A 603/34 vom 8. August 1934 = RStBl. 1934 S. 1058).

c) Von besonderer Bedeutung ist die Betriebsnachschau für die Frage der Berichtigungsveranlagung oder Berichtigungsfeststellung im Sinne des § 222 Abs. 1 Nr. 2 AO. Nach dieser Bestimmung ist eine Berichtigungsveranlagung oder Berichtigungsfeststellung — zu Gunsten des Steuerpflichtigen — nur möglich, „wenn durch eine Buch- oder Betriebsprüfung vor dem Ablauf der Verjährungsfrist neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen". In seinem Gutachten Gr. S. D 2/31 vom 9. Juli 1932 = Bd. 31 S. 329 (RStBl. 1932 S. 700) hat sich der Große Senat des RFH. auf den Standpunkt gestellt, daß eine Buch- und Betriebsprüfung im Sinne des § 222 Abs. 1 Nr. 2 AO. auch dann vorliegt, wenn das Finanzamt auf Grund des § 193 AO. Einsicht in die Bücher des Steuerpflichtigen nimmt.

Die Rolle des Staatskredites in der amerikanischen Konjunkturpolitik

Von Dr. Kurt M. Gettysburg, Berlin

Defizitpolitik

In den letzten Wochen vor der Präsidentenwahl wurden von den Gegnern Roosevelts mit steigernder Erbitterung die wirtschafts- und sozialpolitischen Maßnahmen des „New Deal" angegriffen. Die wirtschaftlichen Erfolge, auf die der Präsident hinweisen konnte, konnten zwar nicht abgeleugnet werden. Dafür aber konnten die Republikaner auf die Gefahr hinweisen, daß die „Freiheit" der Wirtschaft immer mehr zu Gunsten der wachsenden Einfluß-Sphäre des Staates eingeschränkt werde. Mit größter Heftigkeit wandte sich die Opposition aber besonders gegen die Rooseveltschen „Extravaganzen" und gegen seine Defizitpolitik, die die Staatsschulden auf über 34 Milliarden Dollar erhöht hat. Landon, der als Gouverneur des Staates Kansas auf einen ausgeglichenen Etat hinweisen konnte, forderte die Herbeiführung der Prosperität durch Einschränkung der öffentlichen Ausgaben, Beseitigung des Defizites, Vermeidung neuer Steuern und durch Schutz der inländischen Wirtschaft vor ausländischer Konkurrenz. Roosevelt hingegen versuchte in seinen Wahlreden immer wieder den Nachweis zu erbringen, daß ohne seine großzügige Ausgabenpolitik der Bann der Wirtschaftskrise nie gebrochen wäre.

Die Wirtschaftsentwicklung in USA. hat nach dem steilen inflationären Anstieg nach Roosevelts Regierungsantritt im Jahre 1933, einem heftigen Rückschlag im gleichen und nach einem weiteren Auf und Ab im darauffolgenden Jahr seit Oktober 1934 eine Stetigkeit des Aufschwunges gezeigt, die fast kaum unterbrochen wurde und die auch heute noch anhält. Die inneren Merkmale dieser Entwicklung scheinen eine Gewähr dafür zu bieten, daß die Wirtschaftserholung weiter anhält und daß eine Hochkonjunktur bevorsteht. Es sind auch genügend Anzeichen dafür vorhanden, daß der anfängliche Gewinn in der Wirtschaftstätigkeit, der fast ausschließlich auf die Konsumgüterindustrien beschränkt blieb, eine unmittelbare Folge der konjunkturpolitischen Maßnahmen der Regierung war. Nachdem im weiteren Verlauf die Autoindustrie und andere langfristige Konsumgüter von der gesteigerten Kaufkraft der Massen profitiert hatten, sprang die Belebung schließlich auf die Produktionsgüterindustrie über und heute ist die Stahlindustrie zum Schrittmacher der Konjunktur geworden. Damit scheint der Prozeß der „Ankurbelung" der Industrie geglückt zu sein und der weitere Auftrieb geht in wachsendem Maße von der Wirtschaft selbst aus.

Die Streitfrage, die in der Wahlschlacht eine große Rolle spielte, ob die Ueberwindung der Depression eine Folge der Ausgabenpolitik der Regierung sei oder ob sich der Wirtschaftsaufschwung „trotz" der Regierungsmaßnahmen durchgesetzt habe, ist vielleicht müßig. Aber es bleibt doch festzustellen, daß keine große Nation die Depression überwunden hat ohne die Durchführung kreditpolitischer Maßnahmen von seiten der Regierung, die von den Methoden der Vor- und Nachkriegsepoche beträchtlich abweichen und die vom konservativen Blickpunkt aus sich weder erklären noch verteidigen lassen. Ihre praktischen Ergebnisse reden aber eine gewichtige Sprache. So zeigt sich, daß in einem vor kurzem von dem „Economic Intelligence Service" des Völkerbundes herausgebrachten Ueberblick die Industrieproduktion nur in den Ländern einen Auftrieb erfuhr, die eine aktive, kreditexpansive Konjunkturpolitik durchgeführt haben. So konnte die deutsche Industrieproduktion zwischen Februar 1933 und Februar 1936 um 79,2%, die der Vereinigten Staaten um 49,2%, die von Japan um 38,7% und die von Großbritannien um 35,2% gesteigert werden, während sie gleichzeitig in Frankreich und Holland noch weiter zurückging. Wenn auch die kreditpolitischen Maßnahmen der verschiedenen Länder beträchtlich voneinander abweichen, überall finden wir einen Wandel der Funktion des staatlichen Kredits, finden wir eine vom Staat bewußt herbeigeführte Kreditexpansion. In USA. wurde die „Staatskonjunktur" — in Uebereinstimmung mit Deutschland und Japan — in der Hauptsache auf eine „Defizitfinanzierung" basiert.

Im November 1931 hatte der Deflationsprozeß in der amerikanischen Wirtschaftskrise seinen Höhepunkt erreicht. Im Februar 1932 entschloß sich der damalige Präsident Hoover schon zu einer Politik der Kreditexpansion, indem er durch das Glass-Steagall-Amendment zum Federal Reserve Act Regierungsanleihen zur Notendeckung zuließ. In der Wahlschlacht von 1932 kritisierte sein Gegenkandidat Roosevelt heftig die Hooversche Defizitwirtschaft, und tatsächlich führte der neue Präsident gleich nach seinem Regierungsantritt ein rigoroses Sparprogramm durch. Die Verwaltungsausgaben wurden damals von 3,4 Milliarden Dollar auf 2,7 Milliarden Dollar heruntergedrückt. Rücksichtslos wurde das Heeresbudget gekürzt, die Verwaltung reorganisiert, Gehälter der Beamten und Zahlungen an die Kriegsveteranen herabgesetzt. Aber diese Sparpolitik kann nur als eine Episode in der Regierungstätigkeit Roosevelts bezeichnet werden. Bald wurde die Trennung zwischen ordentlichem und außerordentlichem Etat durchgeführt, und schon im Fiskaljahr 1933/34 wurden über 4 Milliarden Dollar für Notstandszwecke ausgegeben. Und dieser Betrag blieb noch weit hinter dem geplanten Defizit zurück, denn im Januar 1934 hatte Roosevelt in seiner Budget-Botschaft angekündigt, daß er in den ersten 6 Monaten des Jahres 6 Milliarden Dollar für Notstandszwecke auszugeben beabsichtige. Im Januar gelingt es tatsächlich, 808 Millionen Dollar für diese Zwecke auszugeben, im Februar sinkt die Summe aber schon auf 474 Millionen Dollar herab und beträgt im ganzen Halbjahr nur 2,8 Milliarden Dollar. Anfang 1934 vollzieht sich also ein grundsätzlicher Wandel in der Ausgabenpolitik der Regierung. Marriner S. Eccles, der Präsident des Board of Governors des Federal Reserve Systems, wandte sich vor einiger Zeit heftig gegen die Meinung der Oppositionspartei, daß der Wirtschaftsauftrieb ohne Regierungseingriffe schneller vor sich gegangen wäre und daß ein Ausgleich des Etats das A und O der Wirtschaftspolitik sei. Er charakterisiert die Rolle der Regierung als die eines „kompensierenden Faktors" in den Zeiten, in denen das private Kapital versagt. Es ist unumgänglich nötig, sagt er, daß die privaten Kapitalanlagen durch vergrößerte Nachfrage angeregt werden. „Vergrößerte Nachfrage konnte aber nur aus erhöhten Einkommen entspringen. Erhöhte Einkommen hängen von vergrößerten Ausgaben der Industrie oder der Regierung ab. Die Industrie war (in der Krise) gezwungen, zwecks Selbsterhaltung Löhne und Ausgaben aller Art zu kürzen und vermehrte auf diese Weise die Arbeitslosenzahl, schränkte die Kaufkraft der Konsumenten ein und verstärkte die Deflationskräfte, aus denen ein vollständiger Zusammenbruch der ganzen Kreditstruktur zu erwachsen drohte. Die einzige Alternative war unter diesen Umständen das Eingreifen der Regierung." Diese Argumentierung hat sich auch der Präsident zu eigen gemacht, wenn er sagt, daß die Ausgabenpolitik solange fortgesetzt werden müsse, bis durch private Initiative genug Arbeit geschafft sei. Damit gibt er zu, daß es die Regierung als ihre Pflicht betrachtet, in Krisenzeiten Arbeit zu schaffen und die Konsumkraft der Massen zu stärken. „Das Defizit von heute begründet den Ueberschuß von morgen", verkündet er opitimistisch in seiner Budget-Botschaft vom Januar 1936. Er verteidigt bei dieser Gelegenheit seine Ausgabenpolitik mit den Worten: „Das Problem von Millionen hungernder Menschen erforderte ein Hilfsprogramm." Um den Gang der Depression anzuhalten, habe er es für nötig befunden, Farmen und Eigenheime vor dem Konkurs zu retten, die Eisenbahnen mit neuen Krediten zu stützen, staatliche Aufträge in großem Umfange zu vergeben und den Arbeitlosen Arbeit statt Unterstützung zu schaffen.

Zu gleicher Zeit versucht jedoch der Präsident die Defizitfinanzierung zu bremsen, sobald das möglich wird. Im Januar 1934 versprach er, daß die Bundesschuld nicht über 32 Milliarden Dollar steigen wird und daß das Fiskaljahr 1935/6 einen ausgeglichenen Etat bringen soll. Im Januar 1935, mit einem Defizit-Voranschlag von 4 Milliarden Dollar, präsentierte er das Budget als ausgeglichen „mit Ausnahme der Ausgaben für Arbeitsbeschaffung". Im Januar 1936 legte er ein fast ausgeglichenes Budget für 1936/7 vor, aber er konnte weder verhindern, daß das Parlament die Kriegsveteranenzahlung gegen seinen Willen durchsetzte, noch voraussehen, daß der Oberste Gerichtshof mit der Beseitigung der Agricultural Adjustment Administration die landwirtschaftliche Verarbeitungssteuer abschaffte. Ein Nachtragsetat von 2,4 Milliarden erwies sich als nötig, der wahrscheinlich infolge der sommerlichen Dürreschäden nicht ausreichen wird. Roosevelts Bemühen, die Defizitwirtschaft nicht zu überspannen und den Etat sobald als irgendmöglich auszugleichen, erscheint durchaus echt und wird auch noch dadurch unterstrichen, daß er trotz heftigen Widerstandes die in Amerika äußerst unpopuläre Einführung neuer Steuern beschloß. Grundsätzlich bejaht jedoch der

Präsident die Defizitfinanzierung der letzten Jahre und glaubt fest daran, daß er sich die Prosperität durch die Ausgabenpolitik erkaufen könne.

Die Durchführung dieser staatlichen Konjunkturpolitik ist der Regierung durch die Bewilligungsfreudigkeit des Kongresses außerordentlich erleichtert worden. Der Abgeordnete fühlt sich seiner Wählerschaft gegenüber geradezu verpflichtet, die Regierung zum Geldausgeben zu veranlassen. Schon immer, besonders in den Einzelstaaten, herrschte in der Geschichte der Union eine große Ausgabefreudigkeit. Zur Zeit des Bürgerkrieges war Mißwirtschaft, Korruption, Vergeudung von Staatsgeldern allgemein verbreitet. Die letzte Sitzungsperiode des Kongresses gibt ein deutliches Beispiel für den unter den Abgeordneten weitverbreiteten Glauben, daß Geldausgeben die wichtigste Voraussetzung für den Wirtschaftsaufschwung sei. Die Kriegsteilnehmer-Abfindung wurde gegen den Willen des Präsidenten mit einer Zweidrittelmehrheit in beiden Häusern erzwungen. Wenn so auch das Parlament nicht zu einer Politik staatlicher Defizitfinanzierung erzogen zu werden brauchte, so mußten doch die Hemmungen überwunden werden, die gegen eine Ausweitung der staatlichen Machtsphäre bestanden. Unterstützt wird dieser Wandel durch das allgemein im Volke anwachsende Mißtrauen gegen das freie Kräftespiel in der Wirtschaft und durch den Unglauben an die automatische Selbstregulierung, das Kennzeichen der Laissez faire-Periode.

Wenn auch die republikanische Opposition den Glauben an den Primat der Politik gegenüber der Wirtschaft scharf bekämpft, scheint doch die Masse des amerikanischen Volkes durchaus damit einverstanden, daß eine größere Machtkonzentrierung bei der Bundesregierung stattfindet. Eine aktive staatliche Konjunkturpolitik wird von der Oeffentlichkeit nicht nur hingenommen, sondern als selbstverständlich erwartet. Es wurde zum Beispiel allgemein fest damit gerechnet, daß die Regierung nach der Beseitigung der Agricultural Adjustment Administration durch den Obersten Gerichtshof sofort ein neues Gesetz verkünden würde, das die landwirtschaftliche Produktion von neuem regelt. Die Eisenbahnen, früher das Kampffeld rücksichtslosesten Kapitalismus, sind durch die jahrelangen staatlichen Unterstützungen in weitgehende Abhängigkeit von der Regierung geraten, und die Banken haben nach dem Bankenkrach von 1933 widerspruchslos staatliche Unterstützungen hingenommen. Noch vor 4 Jahren wurde es als unamerikanisch empfunden — selbst unter den Gewerkschaften —, sich vom Staate durch eine Sozialversicherung betreuen zu lassen. In den Krisenjahren hat Amerika aber eine tiefgreifende seelische Wandlung durchgemacht, und heute bestreiten selbst nicht einmal die heftigsten Widersacher des Präsidenten das Recht des Einzelnen auf staatliche Unterstützung. Die fortschreitende wirtschaftliche und soziale Betätigung des Staates setzt auch eine stärkere Einflußnahme der Regierung auf das Kreditsystem voraus.

Staat und Banken

Der Bankenkrach vom März 1933 stellte der Roosevelt-Regierung die erste große Aufgabe. Das schon von Hoover gegründete Hilfsinstrument der Reconstruction Finance Corporation wurde gewaltig ausgebaut und durch die großen Vorschüsse der Refico an die Banken und durch ihre Kapitalbeteiligung sicherte es dem Staat einen direkten Einfluß. Mit 6853 Banken wurden Verträge über eine Kapitalbeteiligung in Höhe von 1,3 Milliarden Dollar abgeschlossen. Der Bankenkrach hatte Mißstände aufgedeckt, die es zuerst zu beseitigen galt. Der allgemeine Bankenfeiertag wurde dazu benutzt, um eine durchgreifende Reinigungsaktion vorzunehmen. Keine Bank wurde wiedereröffnet, die nicht vorher einer gründlichen Revision unterzogen war. Die Folgen dieser Aktion sind heute schon deutlich sichtbar. Während im Jahre 1932 allein 1500 Banken zusammenbrachen, im Jahresdurchschnitt von 1923 bis 1929 700, wurden von Januar 1934 bis August 1936 nur insgesamt 124 Banken liquidiert. Durch den von der Regierung eingeführten Versicherungsschutz der Federal Deposit Insurance sind heute die Gläubiger von über 14 000 Banken und 56 Sparkassen vor Verlusten geschützt und nur 1100 kleine Banken sind diesem System noch nicht eingegliedert. Durch das Bankgesetz von 1933 wurde die Trennung des reinen Bankgeschäfts vom Anlagegeschäft verfügt, um einen in Amerika weitverbreiteten Mißbrauch der Kundengelder zu beseitigen. Weiterhin hat sich die Regierung durch dieses Bankgesetz und ein weiteres vom Jahre 1935 einen wirksamen Apparat für die Durchführung der Kreditkontrolle geschaffen. Um die Spekulation einzuschränken und die Wiederkehr der schwarzen Tage von 1929 unmöglich zu machen, wurde auch der Börsenhandel unter strikte Kontrolle einer staatlich beeinflußten Instanz, der sogenannten „Securities and Exchange Commission" (S. E. C.) gebracht. Die Federal Reserve-Behörden haben das Recht, die gesetzlich vorgeschriebenen Börseneinschüsse zu erhöhen, um ein Aufblähen der Maklerkredite mit ihren etwaigen unangenehmen Rückwirkungen zu verhindern. Schließlich wurden die 12 Einzelinstitute des Federal Reserve-Systems zusammengekoppelt und dem Board of Governors unterstellt, der auch ein weitgehendes Aufsichtsrecht über alle Kreditbanken hat, Deckungsvorschriften für spekulative Kredite erlassen, höhere Pflichtreserven für die Kreditbanken vorschreiben, gegen unzuverlässige Bankleitungen vorgehen und die Errichtung neuer Filialen verbieten kann. Im 12köpfigen Open Market - Ausschuß hat der Board of Governors Stimmenmehrheit und damit die Macht der direkten Beeinflussung des Geld- und Kapitalmarktes auf dem Wege der Open Market-Politik, die allerdings in den letzten Jahren in den Hintergrund getreten ist.

Zwei Tendenzen sind unter Roosevelt durchgesetzt worden mit Bezug auf die Beziehung zwischen Regierung und Federal Reserve-System. Erstens ist dem Federal Reserve-System eine erhöhte Macht über die Mitgliedsbanken und über den Kreditmarkt verliehen worden und zweitens ist dieser Machtzuwachs in dem Board of Governors (früher Federal Reserve Board genannt) in Washington konzentriert worden an Stelle der früher bestehenden Dezentralisierung der Macht auf die 12 Regionalbanken des Systems. Die Regierung hat sich ihren Einfluß auf das Federal Reserve-System durch eine folgerichtige Personalpolitik gesichert. Die sieben Mitglieder des Board of Governors sind vom Präsidenten selbst

— mit formeller Zustimmung des Senats — auf 14 Jahre, der Präsident, Marriner S. Eccles, für die Dauer von 5 Jahren ernannt. Mr. Eccles, der den früheren konservativen Vorsitzenden des Federal Reserve Board, Mr. Black, ersetzt hat, gilt als ein treu ergebener Anhänger der Rooseveltschen Politik. Im Gegensatz zu Black, der es seinerzeit ablehnte, die „liberale" Schatzamtspolitik mitzumachen, arbeitet der unorthodoxe Eccles, der früher übrigens Unterstaatssekretär des Finanzministers Morgenthau war, eng mit dem Schatzamt zusammen. Diese enge Zusammenarbeit ist um so wichtiger, als dem Board of Governors weder der Finanzminister noch der Comptroller of the Currency wie früher als ex-officio Mitglieder angehören. Es wäre freilich verfehlt, den Board als Werkzeug des Schatzamtes zu bezeichnen, da lange Amtsdauer und hohes Gehalt den Mitgliedern eine unabhängige Stellung sichern. Aber da neben dem engen persönlichen Kontakt auch noch verschiedene reale Einflußmöglichkeiten des Schatzamtes bestehen, ist es heute kaum mehr möglich, daß das Federal Reserve-System eine Politik betreibt, die von der allgemeinen Wirtschaftspolitik abweicht. Man muß bedenken, daß das Schatzamt der größte Schuldner und Gläubiger der Banken ist, daß sein hoher Kassenbestand ihm die Möglichkeit einer Einflußnahme gibt, daß es seine Guthaben von den Mitgliedsbanken auf die Bundesreservebanken übertragen oder durch eine Fundierungsanleihe Ueberschußreserven und Bestände an Staatsanleihen vermindern und daß es durch Propagandawirkung, die es auch bisher geschickt anzuwenden wußte, seine Politik wirksam unterstützen kann.

Die reibungslose Art, in der die Regierung in den letzten Jahren ihre Defizite finanziert hat, beweist, daß das Schatzamt das Instrument der Kredit- und Bankenkontrolle gut zu spielen gelernt hat. Das ist vor allem aus dem Paradox zu ersehen, daß die Banken den New Deal schärfstens bekämpfen, aber ihn trotzdem finanzieren. Während in früheren Zeiten die Regierungsanleihen zum überwiegenden Teil nicht im Besitz der Banken waren — Mitte 1921 waren ungefähr 81% in den Händen von Einzelpersonen, Versicherungskonzernen und privaten Gesellschaften —, sind die Banken heute die Hauptabnehmer und über 50% befinden sich in ihren Portefeuilles. Der Bestand von Staatspapieren hat sich bei den 10 New Yorker Großbanken von Mitte 1933 bis Mitte 1936 verdoppelt und wurde Ende 1935 auf 75% ihrer gesamten Anlagen geschätzt. Seit März 1935 wurde durch die Ausgabe der sogenannten Baby-Bonds der Versuch unternommen, das Publikum stärker an der Finanzierung zu beteiligen, aber trotz stärkster Werbung ist dieser Versuch bisher nicht geglückt. Die starke Beteiligung der Banken an der Defizitfinanzierung der Regierung — trotz ihrer heftigen Ablehnung der Finanzpolitik der Regierung — liegt in der einfachen Tatsache begründet, daß ihnen keine anderen ertragbringenden Anlagen zur Verfügung stehen. Die Regierungsanleihen haben für die Banken den Platz der während der Depression liquidierten Debitoren eingenommen. Die bisherige Entwicklung des Bonds-Marktes läßt es überdies wahrscheinlich erscheinen, daß die Kurse noch weiter steigen und der Zinssatz noch weiter fallen wird. Daraus erklärt sich die steigende Vorliebe der Banken für längerfristige Regierungsanleihen. Die Regierung hat auf die Anlagebedürfnisse der Banken in der Ausstattung der Anleihen weitgehend Rücksicht genommen. Durch die große Anlage von Geldern in Regierungsanleihen sind die Banken in steigendem Maße in ihrer Sicherheit von dem Kredit der Regierung und in ihrer Rentabilität von der Rendite abhängig geworden. Diese Abhängigkeit erleichtert aber der Regierung ganz beträchtlich die Durchführung einer aktiven Konjunkturpolitik mit Hilfe der Defizit-Finanzierung.

(Schluß folgt)

Die Abgrenzung der Verkehrsteuern einschließlich der Preußischen Landesstempelsteuer bei der Fusion von Aktiengesellschaften

Von Rudolf Justat, Berlin

Verschmelzungen von Aktiengesellschaften geschehen je nach den wirtschaftlichen Voraussetzungen und dem erstrebten Zweck in verschiedenen Formen. Mehrere Typen haben sich gebildet, sie kehren jedoch nicht immer rein, sondern häufig als gemischte Verträge wieder.

Allen Verschmelzungen gemeinsam ist der zwischen den beteiligten Aktiengesellschaften geschlossene Vertrag, durch den die übernommene Aktiengesellschaft zur Uebertragung aller (oder einiger) Aktiven und die andere Aktiengesellschaft zur Annahme dieser Aktiven, zur Uebernahme aller (oder einiger) Passiven und zur Hergabe des vereinbarten Gegenwertes verpflichtet werden. Als Aktiven kommen regelmäßig Forderungen, Wertpapiere verschiedenster Art, Beteiligungen, bewegliche und unbewegliche Sachen in Frage; der Gegenwert besteht zumeist aus Aktien.

Ein solcher Vertrag kann der Börsenumsatz-, der Grunderwerb- und der Urkundensteuer (früher Preuß. Landes-Stempelsteuer), durch seine Verbindung mit gesellschaftsrechtlichen Vorgängen auch der Gesellschaftsteuer unterliegen und es drängt sich die Frage auf, inwieweit die vorerwähnten Steuern nebeneinander erhoben werden können oder die Erhebung der einen die Erhebung der anderen ausschließt.

Eine allgemeine gesetzliche Regelung ist über das Verhältnis der Reichssteuern zu den Landes- und Gemeindesteuern getroffen (§ 2 Finanzausgleichsgesetz). Ueber das Verhältnis der Reichssteuern zueinander fehlt solche Regelung; es finden sich darüber lediglich Spezialvorschriften in den Steuergesetzen (z. B. UrkStG. § 4 Ziff. 5—7, UmsStG. § 4 Ziff. 9, KVStG. § 35). Als allgemein geltend hat jedoch der Reichsfinanzhof (RFH. Band 28 S. 42) unter Bezugnahme auf frühere Rechtsprechung den Grundsatz ausgesprochen, „daß dann, wenn ein Reichssteuergesetz einen rechtlich in sich geschlossenen Komplex von Rechtsbeziehungen zum Gegenstand seiner Besteuerung gemacht hat, aus diesem Komplex nicht einzelne Rechtsvorgänge herausgeschält und zum Gegenstand der Besteuerung nach einem anderen Reichssteuergesetz gemacht werden können, auch wenn der Rechtsvorgang an sich einen nach diesem anderen Steuergesetz steuerpflichtigen Tatbestand darstellt." „Der Gesetzgeber kann auch bei einer zur Vermeidung der

Doppelbesteuerung vorgenommenen Abgrenzung zweier Steuergesetze wollen, daß ein unter das eine Gesetz fallender Tatbestand von dem anderen Gesetz auch dann nicht ergriffen werden kann, wenn die Steuerpflicht aus dem ersten Gesetz infolge Bestehens einer Befreiungsvorschrift wegfällt. Das hindert aber nicht, daß bei sogenannten gemischten Geschäften das Geschäft, soweit es über den Tatbestand des ersten Gesetzes hinausreicht, unter das andere Steuergesetze fällt, da es insoweit von dem ersteren Gesetz und also auch von einer etwa vorhandenen Befreiungsvorschrift nicht betroffen wird."

Danach besteht also kein allgemeiner Rechtsgrundsatz, daß eine Doppelbesteuerung ausgeschlossen ist, wenn ein Rechtsgeschäft von verschiedenen Steuern erfaßt werden kann (Veiel KVStG. § 35 Anm. 2), vielmehr ist eine Doppelbesteuerung nur dann ausgeschlossen, wenn das Gesetz sie im Einzelfall ausdrücklich verbietet oder wenn sich aus dem Sinn und Zweck eines Steuergesetzes ergibt, daß es gewisse Vorgänge ausschließlich steuerlich erfassen oder gegebenenfalls befreien wollte (Veiel § 35 Anm. 4, Kluckhohn, Steuer und Wirtschaft 1929 Spalte 389).

Bei der Betrachtung, inwieweit die bei der Fusion von Aktiengesellschaften vorgenommenen Rechtsgeschäfte den Verkehrsteuern unterliegen, muß also jeweils geprüft werden, ob die Verkehrsteuergesetze durch Spezialvorschriften untereinander abgegrenzt sind oder, wenn dies nicht der Fall sein sollte, wieweit die einzelne Verkehrsteuer den Vorgang erfassen und dadurch andere Steuern ausschließen sollte.

Bei der Vollverschmelzung gemäß § 306 HGB. wird zunächst zwischen den beteiligten Aktiengesellschaften ein Veräußerungsvertrag geschlossen, der zur Uebertragung des gesamten Vermögens der aufzunehmenden Aktiengesellschaft verpflichtet. Gleichzeitig wird vereinbart, daß die Liquidation unterbleiben soll. Die Generalversammlung der übertragenen Gesellschaft genehmigt diesen Vertrag, ebenso die Generalversammlung der aufnehmenden Gesellschaft, wobei diese den Kapitalerhöhungsbeschluß faßt. (Notwendige Voraussetzung für die Fusion ist eine Erhöhung nicht; aus Zweckmäßigkeitsgründen ist sie hier dem Tatbestand zugefügt.) Nach Eintragung dieser Generalversammlungsbeschlüsse und nach Eintragung der durchgeführten Kapitalerhöhung ist die Verschmelzung der beiden Aktiengesellschaften vollzogen. Ihre Wirkung besteht darin, daß das Vermögen der untergegangenen Gesellschaft durch Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Gesellschaft übergeht, daß die übertragene Gesellschaft untergeht und ihre Aktionäre nunmehr Aktionäre der übernehmenden Gesellschaft werden. Damit sind diese Aktionäre erste Erwerber der durch die Kapitalerhöhung neu geschaffenen Aktien geworden.

Nach § 6a Kapitalverkehrsteuergesetz alter Fassung unterlagen der Gesellschaftsteuer Zahlungen und Leistungen zum Erwerb von Gesellschaftsrechten an inländischen Gesellschaften durch den ersten Erwerber. Die Zuführung von Kapital bei Neugründungen oder Kapitalerhöhungen war unmittelbar der Steuer unterworfen, der Erwerb der Gesellschaftsrechte jedoch nur mittelbar. Bei allen Erörterungen über die Abgrenzung der Gesellschaftsteuer von anderen Steuern spielte daher die Festlegung dieses Begriffes der Kapitalvermehrung, des Einbringens, eine wesentliche Rolle.

Nach § 2 KVStG. n. F. unterliegen nun der Gesellschaftsteuer nicht mehr die Zahlungen und Leistungen zum Erwerb von Gesellschaftsrechten, sondern der Erwerb der Gesellschaftsrechte selbst durch den ersten Erwerber. Die Zahlungen und Leistungen, das „Einbringen" bilden im Gegensatz zur früheren Regelung nur noch den Steuermaßstab. Materiell ist nach wie vor, um Ersterwerb annehmen zu können, erforderlich der Erwerb junger Gesellschaftsrechte.

Zweifellos liegt ein solcher Erwerb bei der vorbeschriebenen Vollverschmelzung mit Ausschluß der Liquidation und gleichzeitiger Kapitalerhöhung der aufnehmenden Gesellschaft vor, so daß eine Gesellschaftsteuerschuld entsteht. Nach dem Kapitalverkehrsteuergesetz a. F. war hierdurch die gleichzeitige Erhebung von Börsenumsatzsteuer ausgeschlossen, und zwar nicht nur wegen der Zuteilung der Aktien an den ersten Erwerber (§ 36 KVStG. a. F.), sondern auch für den Erwerb der unter den Aktiven der übernommenen Aktiengesellschaft etwa vorhandenen Wertpapiere (RFH. Band 14 S. 244); die Börsenumsatzsteuerpflicht wurde jedoch bejaht, soweit der Wert der eingebrachten Wertpapiere den Wert der erworbenen Gesellschaftsrechte überstieg (Steuer und Wirtschaft 1932 Nr. 512, 1933 Nr. 96).

Diese Unterscheidungen führten zu umständlichen Wertberechnungen und zur Vereinfachung des Verfahrens bestimmt daher das neue KVStG. (§ 18 Abs. 2 Ziff. 1), daß das Einbringen von Schuldverschreibungen und Dividendenwerten in eine Kapitalgesellschaft als börsenumsatzsteuerpflichtiges Anschaffungsgeschäft gilt (Begr. zum KVStG. n. F.: RStBl. 1934 S. 1475 ff.). Zusätzlich ist in § 35 KVStG. n. F. festgelegt, daß dann, wenn ein Vorgang der Gesellschaftsteuer und der Börsenumsatzsteuer unterliegt, beide nebeneinander erhoben werden. Durch die Sonderbestimmung des § 20 Ziff. 1 KVStG. werden Geschäfte, die nur die Zuteilung an den ersten Erwerber zum Gegenstand haben, wie bisher, von der Börsenumsatzsteuer freigestellt.

Gesellschaftsteuer und Wertpapiersteuer schließen sich gegenseitig aus (Kessler KVStG. § 35 Anm. 4). Das gilt jedoch nur bei Geschäften, die sich auf die Zuteilung der jungen Aktien beziehen. Befinden sich in dem im Inland liegenden Vermögen der übernommenen Aktiengesellschaft unversteuerte ausländische Wertpapiere, so wird anläßlich ihres Eigentumswechsels Wertpapiersteuer fällig (RFH. Band 30 S. 134), was wiederum nicht verhindert, daß nach den obigen Ausführungen auch Börsenumsatzsteuer zu zahlen ist, denn Wertpapier- und Börsenumsatzsteuer können nebeneinander erhoben werden (KVStG. § 35).

Besonderheiten ergeben sich dann, wenn die bei der Fusion beteiligten Aktiengesellschaften irgendwie aneinander beteiligt sind.

Besitzt die übernehmende Aktiengesellschaft Aktien der eingeschmolzenen Gesellschaft, so ist hinsichtlich der auf sie selbst entfallenden Aktien nicht sie selbst, sondern erst derjenige Dritte erster Erwerber, an den sie die Aktien entgeltlich weiterveräußert (RFH. Band 29 S. 192).

Hat eine Aktiengesellschaft einem Kapitalerhöhungsbeschluß entsprechend gleichzeitig das Vermögen mehrerer Kapitalgesellschaften je als ganzes

gegen Gewährung junger Aktien übernommen und waren einzelne dieser Gesellschaften an den anderen Gesellschaften beteiligt, so waren die auf diese Beteiligungen entfallenden jungen Aktien nicht zum Erwerb der Vermögen der aufgenommenen Gesellschaften erforderlich. Erste Erwerber dieser Aktien, die nach der Verschmelzung der übernehmenden Gesellschaft weiter zur Verfügung standen, sind nicht die aufgenommenen Gesellschaften, auch nicht die übernehmende Gesellschaft selbst, sondern diejenigen Personen, an die die übernehmende Gesellschaft die Aktien in anderweitiger Verwertung entgeltlich veräußert (RStBl. 1933 S. 479).

Befinden sich im Vermögen der einzuschmelzenden Gesellschaft Aktien der aufnehmenden Gesellschaft, so ändert sich dadurch steuerlich nichts, weil die Zuteilung der jungen Aktien an die Aktionäre der aufgenommenen Aktiengesellschaft voll ausgeführt werden muß und der entgeltliche Erwerb eigener Aktien der Börsenumsatzsteuer so unterliegt wie der entgeltliche Erwerb anderer Wertpapiere.

Die bisherigen Ausführungen beziehen sich auf Fusionen, bei denen den Aktionären der aufgenommenen Gesellschaft nur junge Aktien der aufnehmenden Gesellschaft gewährt werden. Es ist aber keineswegs nötig, daß diese Aktien ad hoc durch Kapitalerhöhung beschafft werden, sondern es genügt die Verwendung von Aktien, die noch nicht ausgegeben waren, die also von dem Aktionär der aufgelösten Aktiengesellschaft als dem erworben werden, der sie erstmals in seinem Vermögen zur freien Verfügung als Eigentümer erhält.

Neben der oben behandelten Vollverschmelzung kommen noch folgende Unterarten in Betracht:

a) der übernehmenden Aktiengesellschaft werden die zur Durchführung der Fusion benötigten Aktien von dritter Seite unentgeltlich oder zu einem hinter ihrem Wert zurückbleibenden Entgelt zur Verfügung gestellt;
b) die übernehmende Aktiengesellschaft kauft am freien Markt die erforderlichen Aktien auf oder besitzt sie noch aus früheren Erwerben, bei denen vielleicht an eine Fusion noch gar nicht gedacht wurde.

In beiden Fällen kann hinzutreten, daß neben den Aktien eine Barabfindung gewährt wird.

Bei dem Fall a) entstand nach dem KVStG. a. F. bei Zuteilung der Aktien an die Aktionäre Gesellschaftsteuer nach § 6 zu b) in Verbindung mit § 9 zu b). Dies schloß die gleichzeitige Erhebung von Börsenumsatzsteuer aus, und zwar sowohl für die Zuteilung der Aktien an die Aktionäre der aufgenommenen Aktiengesellschaft wie für die Uebernahme der etwa in dem Vermögen der aufgenommenen Gesellschaft vorhandenen Wertpapiere (Veiel KVStG. 1927 S. 154, 155). Wurde neben Aktien eine Barabfindung gewährt, so konnte Börsenumsatzsteuer insoweit erhoben werden als das Barentgelt auf die in das Vermögen der aufnehmenden Gesellschaft übergehenden Wertpapiere entfiel; wurden neben den neuen Gesellschaftsrechten keine Barabfindung, sondern an Stelle der Barzahlung alte Aktien gewährt, so wurde insoweit von beiden Seiten Börsenumsatzsteuer fällig (Boruttau, Deutsche Verkehrsteuerrundschau 1931 S. 35).

Wurden (Fall b) von der übernehmenden Gesellschaft zur Durchführung der Fusion Aktien verwendet, die schon einmal im freien Verkehr waren, dann konnte durch ihre Hingabe an die Aktionäre der aufgenommenen Gesellschaft keine Gesellschaftsteuer entstehen, vielmehr löste diese Hingabe an die Aktionäre Börsenumsatzsteuer aus. Enthielt das Vermögen der aufgenommenen Gesellschaft Wertpapiere, so lag ein zweifach börsenumsatzsteuerpflichtiges Tauschgeschäft vor (RFH. Band 28 S. 42). Die Gewährung einer Barabfindung änderte steuerlich nichts.

Nach dem KVStG. n. F. werden bei den Fällen zu a) und b) irgendwelche grundsätzliche Unterschiede in der Besteuerung nicht mehr gemacht. Insbesondere hindert die Erhebung der Gesellschaftsteuer bei der Verwertung von Gesellschaftsrechten (§ 2 Ziff. 4), die der Aktiengesellschaft unentgeltlich oder zu einer ihren Wert nicht erreichenden Gegenleistung überlassen worden sind, nicht, daß nebenher für die Ueberlassung dieser Aktien an die Aktionäre der aufgenommenen Gesellschaft Börsenumsatzsteuer erhoben wird (Veiel KVStG. S. 64).

Die Hergabe der alten Aktien erfordert also jetzt generell Börsenumsatzsteuer evtl. zusätzlich Gesellschaftsteuer und die Uebernahme der in dem Vermögen der aufgenommenen Gesellschaft vorhandenen Wertpapiere gleichfalls Börsenumsatzsteuer (Veiel KVStG. S. 282 § 20 Anm. 6). Bei dieser Sachlage kann eine unterschiedliche Behandlung in den Fällen, in denen neben den Aktien eine Barabfindung gewährt wird, nicht stattfinden.

Ist bei den Verschmelzungen nicht der Ausschluß der Liquidation vorgesehen, geht also die übernommene Aktiengesellschaft nicht sofort unter, so ändert das an der Besteuerung der zwischen den beteiligten Aktiengesellschaften geschlossenen Verträge nichts. Hinzu kommt lediglich, daß die Verteilung des nunmehr nur noch aus Aktien der aufnehmenden Gesellschaft bestehenden Vermögens der aufgenommenen Aktiengesellschaft unter die Aktionäre dieser Gesellschaft nochmals Börsenumsatzsteuer auslöst.

Der in den bisherigen Ausführungen enthaltene Ueberblick zeigt, daß die bei Neufassung des KVStG. vorgenommene Aenderung des Gesetzessystems von wesentlicher materieller Bedeutung ist, führt sie doch im Zusammenhang mit den sich auf die Abgrenzung der Kapitalverkehrsteuern untereinander beziehenden Vorschriften zu dem Ergebnis, daß fortan von der einheitlichen Besteuerung eines Gesellschaftsvertrages (als eines in sich geschlossenen Komplexes von Rechtsbeziehungen) durch die Gesellschaftsteuer nicht mehr gesprochen werden kann.

Zu der Frage, ob durch die Erhebung der Kapitalverkehrsteuern die Erhebung der Grunderwerbsteuer überhaupt ausgeschlossen wird, hat der RFH. in seinen Entscheidungen Band 14 S. 244 und Band 17 S. 165 Stellung genommen und festgestellt, daß die Grunderwerbsteuer einen ganz anderen Rechtsvorgang als die Gesellschaftsteuer zum Gegenstand hat, nämlich nur die rechtliche Tatsache des Eigentumsüberganges ohne Rücksicht auf das obligatorische Rechtsverhältnis, das dem Eigentumsübergang zugrunde liegt.

Die Erhebung von KVSt. schließt also die gleichzeitige Erhebung von Grunderwerbsteuer nicht aus (Ott, Handbuch des gesamten Grunderwerbsteuerrechts S. 377).

Nach § 19a des Grunderwerbsteuergesetzes ermäßigt sie sich jedoch auf 2 v. H., wenn Grundstücke in eine inländische Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht werden.

Zunächst wäre festzuhalten, daß diese Vorschrift nicht wie ihr Vorläufer, das Steuermilderungsgesetz, nur eine bestimmte Art wirtschaftlicher Vorgänge, etwa Betriebszusammenschlüsse, begünstigen will, wenn dabei Gesellschaftsrechte als Gegenwert für Grundstücke gegeben werden. Vielmehr ist es gleichgültig, aus welchem Anlaß diese Gewährung erfolgt, da nach der weiten Fassung des § 19a jedes Einbringen von Grundstücken erfaßt wird, z. B. aus Anlaß einer Gründung, einer Kapitalerhöhung, Umwandlung, Sanierung oder Verschmelzung (Jahn, Grunderwerbsteuergesetz S. 271).

Im Gegensatz zu § 6 zu a des KVStG. a. F. und § 2 Ziff. 1 des KVStG. n. F. wird in § 19a des Grunderwerbsteuergesetzes nicht von Gewährung von Gesellschaftsrechten an den ersten Erwerber gesprochen. Man könnte daher annehmen, daß es unerheblich ist, ob alte oder junge Gesellschaftsrechte hergegeben werden.

Ott (S. 386) bemerkt jedoch, die Anwendung von § 19a sei nur unstreitig, wenn junge Gesellschaftsrechte als Gegenwert für die Einbringung der Grundstücke in Frage kommen. Streitig ist aber nach Ott, ob die Begünstigungsvorschrift auch Platz zu greifen hat, wenn alte Gesellschaftsrechte hergegeben werden. Unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Reichsgerichts (RGZ. Band 129 S. 312, Band 124 S. 279), und die Entstehungsgeschichte des § 19a will Ott diese Vorschrift bei Hergabe zurückerworbener eigener Aktien jedoch dann für anwendbar halten, wenn bei der Verschmelzung die Liquidation der aufzunehmenden Aktiengesellschaft ausgeschlossen wird.

Die von Ott zur Begründung herangezogene Rechtsprechung des Reichsgerichts befaßt sich mit dem Verhältnis von Reichssteuerrecht zu Landessteuerrecht. In ihr wird im Gegensatz zum RFH. angenommen, daß Verschmelzungsverträge auch dann als Gesellschaftsverträge anzusehen sind, wenn zu ihrer Durchführung alte Aktien verwendet werden. Der RFH. hat es aber bei der Beurteilung der Frage, inwieweit das Vorhandensein eines Gesellschaftsvertrages angenommen werden kann, stets darauf abgestellt, ob dem Ersterwerber junge Aktien ausgehändigt werden.

Der Hinweis Ott's auf die Rechtsprechung des RG. kann also zunächst nur bedeuten, daß jedenfalls für das Einbringen im Sinne von § 19a nicht entscheidendes Merkmal ist, daß es innerhalb eines Gesellschaftsvertrages mit der vom RFH. angenommenen Beschränkung erfolgt.

Soweit kann Ott ohne weiteres gefolgt werden. Wieso es aber beachtlich sein kann, ob bei der Fusion die Liquidation ausgeschlossen wird oder nicht, ist nicht recht erkennbar; denn wesentlich ist dieser Liquidationsausschluß für den Verschmelzungsvertrag auch nach RG. nicht. Eine entsprechende Vereinbarung erleichtert die Durchführung einer Fusion; die beteiligten Aktiengesellschaften können ohne weiteres hierauf verzichten.

Für den RFH. war die Frage, ob die aufzunehmende Aktiengesellschaft liquidiert wird oder nicht, in diesem Zusammenhang von jeher ohne Bedeutung.

Praktisch würde es bei der Stellungnahme Ott's darauf ankommen, ob das Eigentum an den Grundstücken auf die aufnehmende Gesellschaft kraft Gesetzes übergeht oder ob die Grundstücke besonders aufzulassen wären. Ott selbst bemerkt auf Seite 385, daß diese Unterschiede ohne Bedeutung sind. Der RFH. kommt in der im RStBl. 1935 S. 682 abgedruckten Entscheidung zu dem gleichen Ergebnis. Bemerkenswert ist jedoch, daß in dieser Entscheidung unstreitig davon ausgegangen wird, daß bei einer Verschmelzung die Begünstigungsvorschrift des § 19a ohne weiteres Platz zu greifen hat, wenn die Uebertragung des Eigentums am Grundstück durch Auflassung und Eintragung vorgenommen wird (wie es erforderlich ist, wenn Liquidation stattfindet) und daß Zweifel darüber bestanden, ob an dieser Sachlage dadurch etwas geändert wird, daß der Uebergang (wie bei Liquidationsausschluß) kraft Gesetzes erfolgt.

Auch der Hinweis Ott's auf die Entstehungsgeschichte des § 19a dürfte nicht durchschlagend sein, denn der RFH. verlangt, daß diese Vorschrift durchaus selbständig und unabhängig von den früheren Vorschriften des Steuermilderungsgesetzes betrachtet wird (RStBl. 1936 S. 219).

Wenn somit ein triftiger Grund dafür, nur Verschmelzungen mit Liquidationsausschluß bei Hergabe alter Aktien zu begünstigen, nicht ersichtlich ist, so sei doch festgehalten, daß bei Verschmelzungen nach Ott Einbringen gemäß § 19a nicht begrifflich Hergabe junger Rechte erfordert.

Jahn S. 271 will das Einbringen im technischen Sinn verstehen, nämlich nur als Einbringen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Einen Unterschied je nach Verwendung alter oder junger Rechte macht er nicht.

Immerhin sei bemerkt, daß auch beachtliche Gründe für eine enge Auslegung des § 19a sprechen. Eine allgemeine Tendenz, Verschmelzungen zu begünstigen, besteht nicht mehr. Eine einheitliche Auslegung des Begriffes „Einbringen" für alle Steuergesetze wäre durchaus zweckmäßig. Eine höchstrichterliche Entscheidung über diese Fragen dürfte abzuwarten sein.

Werden neben Aktien Barabfindungen oder andere Werte gewährt, so ist die Befreiungsvorschrift nach Jahn (S. 271) nicht anwendbar; Ott (Steuer und Wirtschaft 1935 S. 264, 265) hält es allerdings für ausreichend, daß das vorliegende Rechtsgeschäft in seinem Schwergewicht eine Gewährung von Gesellschaftsrechten enthält.

Findet die Begünstigungsvorschrift des § 19a Anwendung, so ist nach § 38 Abs. 3 des Finanzausgleichgesetzes die Erhebung von Zuschlägen durch Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände und nach § 18a des Finanzausgleichgesetzes die Erhebung von Wertzuwachssteuer ausgeschlossen.

Die Vorschriften des § 19a sind nicht zu berücksichtigen, wenn Grundstücke in eine Grundstücksgesellschaft eingebracht werden. Dagegen kann das Ausbringen von Grundstücken gegebenenfalls unter die Vergünstigung fallen (Ott, Steuer und Wirtschaft 1935 S. 261).

Von der Umsatzsteuer sind die Kapitalverkehrsteuern abgegrenzt durch die in § 4 Ziff. 8 und 9

UmsStG. enthaltenen Vorschriften. Danach sind u. a. befreit alle Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz und KVStG. Teil I (Gesellschaftsteuer) fallen. Kommt auf Grund spezieller Vorschriften die Gesellschaftsteuer nicht zur Erhebung, so tritt dadurch nicht Umsatzsteuerpflicht ein; erfolgt das Einbringen gegen Gewährung teils junger Gesellschaftsrechte, teils anderer Leistungen, so entfällt die Umsatzsteuer nur bezüglich des gesellschaftsteuerpflichtigen Teils des Geschäftes (RFH. Band 28 S. 107).

Umsatzsteuerfrei ist u. a. der Umsatz von Wertpapieren und Anteilen an Gesellschaften. Der Umsatz von Rechten dieser Art unterliegt der Börsenumsatzsteuer. Besteht aber, wie bei Veräußerung eines Betriebes, die Gegenleistung nicht in Geld, sondern in anderen Gegenständen, so wird für einen Teil des Geschäftes Börsenumsatzsteuer, für den anderen Umsatzsteuer erhoben (Veiel KVStG. S. 358; RFH. Band 29 S. 22).

Von der Reichsurkundensteuer werden die Kapitalverkehrsteuern abgegrenzt durch § 4 Abs. 1 Ziff. 7 UrkStG. Danach ist von der Urkundensteuer ausgenommen „ein Rechtsvorgang, der unter das KVStG. fällt; das gleiche gilt auch für einen Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer Kapitalgesellschaft im Sinne des KVStG. und über das Einbringen eines Gegenstandes in eine Kapitalgesellschaft, außerdem für einen Kapitalerhöhungsbeschluß".

Durch diese Befreiungsvorschrift soll eine Doppelbelastung durch die KVSt. einerseits und dieUrkSt. andererseits vermieden werden. Rechtlich gesehen werden die verschiedenen Steuern zwar teilweise für verschiedene Tatbestände erhoben. Die Gesellschaftsteuer liegt z. B. auf dem Ersterwerb von Gesellschaftsrechten und bestimmten Leistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft, die UrkSt. knüpft stets an die Tatsache der Beurkundung an. Wirtschaftlich hängen jedoch diese Vorgänge sehr eng zusammen, teilweise unterliegen sie auch dem Beurkundungszwang, eine Ausschaltung der Doppelbelastung erschien daher geboten.

Bei einer Vollverschmelzung mit Kapitalerhöhung unterliegt also außer dem Kapitalerhöhungsbeschluß nicht der UrkSt. die Uebernahme der Verpflichtung zur Einbringung der Sacheinlage. Wird die Fusion ohne Kapitalerhöhung vollzogen, werden aber Aktien hergegeben, die damit erstmalig ausgegeben werden, so ist das steuerlich dasselbe.

Anders wird die Rechtslage, sobald den Aktionären der übernommenen Aktiengesellschaft nicht neue, sondern alte Aktien zur Verfügung gestellt werden. Es kommt dann darauf an, ob ein „Gesellschaftsvertrag über das Einbringen" nur vorliegt, wenn die Leistung von „Gegenständen" zum Ersterwerb von Gesellschaftsrechten dient.

Im Gegensatz zu § 19a des Grunderwerbsteuergesetzes verlangt das UrkStG. das Vorliegen eines Gesellschaftsvertrages. Ein Eingehen auf die diesbezügliche Rechtsprechung des RFH. ist deshalb geboten.

In RFH. Band 13 S. 58 sah der RFH. das Geschäftseinbringen als einen Rechtsvorgang an, der als Bestandteil eines Gesellschaftsvertrages Gegenstand einer Reichssteuer bildet. In RFH. Band 14 S. 244 bestätigte der RFH. seine Ansicht, daß die Einbringung in eine Aktiengesellschaft einen Bestandteil des Gesellschaftsvertrages darstelle, der nicht unter irgendeinem Titel als selbständiges Geschäft aus dem Gesellschaftsvertrag herausgelöst werden könne (desgl. RFH. Band 30 S. 251 [254]). In RFH. Band 28 S. 45 wurde jedoch klargestellt, daß unter „Einbringen" immer nur verstanden worden ist und werden kann „die Leistung von Vermögenswerten an eine Gesellschaft, sofern diese Leistung zum Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber erforderlich ist, also das Entgelt für die Begründung eines Gesellschaftsrechtes ist".

Unter Hinweis auf diese Rechtsprechung stellt sich Boruttau UrkStG. S. 53 auf den Standpunkt, daß der in § 4 Abs. 1 Ziff. 7 des UrkStG. verwendete Begriff „Einbringen" wie bisher zu verstehen ist. Höll UrkStG. S. 93 vertritt gleichfalls diese Ansicht. Das würde für die UrkSt. zu folgendem Ergebnis führen: Werden nur neue Aktien für die Sacheinlage gewährt, so ist die Erhebung der UrkSt. für den Veräußerungsvertrag ausgeschlossen; werden nur alte Aktien gewährt, so unterliegt der Veräußerungsvertrag der UrkSt., soweit sich der Vertrag auf Gegenstände im Sinne von § 12 UrkStG. bezieht; wird neben jungen Aktien eine Barabfindung gewährt, so kann die UrkSt. insoweit erhoben werden, als die in der Sacheinlage enthaltenen Gegenstände nicht den Gegenwert für die jungen Aktien darstellen, sondern bar bezahlt werden (Höll UrkStG. S. 93).

Kessler (UrkStG. S. 85 oben und Beispiel III) will das in RFH. Band 13 S. 58 abgedruckte Gutachten, nach welchem Verträge über die Uebertragung von Vermögensgegenständen an eine Gesellschaft auch dann von Landesabgaben im vollen Umfang befreit sind, wenn das Entgelt nur teilweise in der Gewährung von Gesellschaftsrechten besteht, auch bei der Anwendung des § 4 Abs. 1 Ziff. 7 UrkStG. beachtet sehen.

Wenn dies dahin verstanden werden soll, daß Urkundensteuerfreiheit für den ganzen Veräußerungsvertrag gegeben wäre, wenn der Gegenwert auch nur zum Teil in der Gewährung von jungen Gesellschaftsrechten besteht, so kann diese Meinung nicht von der Hand gewiesen werden. Das von Kessler zur Begründung angeführte Gutachten des RFH. Band 13 S. 58 bezieht sich zwar auf das Verhältnis von Reichs- zu Landesrecht und ist durch die in der Entscheidung des RFH. Band 28 S. 42 ausgesprochenen Grundsätze teilweise überholt. Immerhin vertritt damit aber auch Kessler (wie Ott bei der Grunderwerbsteuer) die Meinung, daß bei Fusionen ein Gesellschaftsvertrag nicht n u r dann vorliegt, wenn junge Gesellschaftsrechte hergegeben werden.

Auch aus anderen Erwägungen wäre dies Ergebnis durchaus vertretbar. Würde es nämlich strikte darauf abzustellen sein, ob junge Aktien gewährt werden, so würde das praktisch Urkundensteuerfreiheit dann bedeuten, wenn Gesellschaftsteuer fällig wird. Wenn man die in Frage kommenden Sätze der beiden Steuern vergleicht (2% Gesellschaftsteuer; 1 ‰ evtl. 5 ‰ UrkSt.), scheint diese Regelung begründet zu sein. In der Praxis und bei den gewöhnlich wiederkehrenden Fusionen ist das jedoch keineswegs der Fall.

Die Höhe der Gesellschaftsteuer richtet sich nämlich nach dem Wert der Sacheinlage, d. h. der Differenz zwischen Aktiven und Passiven. Es ist klar, daß dieser Wert regelmäßig nur einen Bruchteil der Ak-

tiven ausmacht. Im Gegensatz hierzu wird die Höhe der UrkSt. nach dem Wert der Gegenleistung für die eingebrachten Gegenstände gemäß § 12 UrkStG. bemessen. Dieser Wert wird aber nicht durch den Wert der Aktien begrenzt, sondern setzt sich vielmehr aus dem Wert dieser Aktien und dem der übernommenen Passiven zusammen; denn ohne deren Uebernahme wären die Aktiven nicht hergegeben worden, folglich ist sie als Gegenleistung anzusehen.

Je höher nun der Wert der „Gegenstände" und je geringer der Wert der zur Durchführung der Fusion benötigten Aktien, um so größer der Unterschied zwischen der anfallenden Gesellschaftsteuer einerseits und der Börsenumsatzsteuer und Urkundensteuer andererseits, wenn man annimmt, daß nur bei Hergabe junger Rechte die UrkSt. entfällt; umso größer ist aber auch der Anreiz, eine wirtschaftlich völlige überflüssige Kapitalerhöhung durchzuführen und die alten Aktien im Portefeuille zu behalten.

Dies wenig schöne Ergebnis zwingt eigentlich zu der Schlußfolgerung, Fusionsverträge auch dann (entsprechend der Rechtsprechung des RG.) als Gesellschaftsverträge über das Einbringen zu behandeln, wenn alte Aktien hergegeben werden.

Die Reichsurkundensteuer ist mit Wirkung vom 1. Juli 1936 an die Stelle der bisherigen Landesstempelsteuern getreten. Da jedoch die schon entstandenen Stempelsteuerforderungen erst mit dem 31. Dezember 1937 verjähren, ist für die vor dem 1. Juli 1936 liegenden Fälle noch von Bedeutung, wieweit bei Fusionen durch die Erhebung von Kapitalverkehrsteuern die Erhebung der Landesstempelsteuern ausgeschlossen wird. Die folgenden Ausführungen beschränken sich lediglich auf das Gebiet der Preußischen Landesstempelsteuer.

Gesetzlich ist diese Materie geregelt in § 2 des Finanzausgleichgesetzes, nach welchem die Inanspruchnahme von Steuern für das Reich die Erhebung gleichartiger Steuern durch die Länder ausschließt.

In § 84 des KVStG. a. F. ist niedergelegt, daß als gleichartige durch das KVStG. geregelte Steuern insbesondere Steuern zu betrachten sind, die sich auf Gesellschaftsverträge und andere der Gesellschaftsteuer unterliegende Rechtsvorgänge beziehen. Abs. 2 derselben Vorschrift verbietet auch die Versteuerung der über solche Rechtsvorgänge errichteten Urkunden durch die Länder. Entsprechende Vorschriften sind in das KVStG. n. F. nicht aufgenommen worden, doch bedeutet dies keine Aenderung des Rechtszustandes (Veiel KVStG. S. 359, Kessler KVStG. S. 6).

Die Frage, wie diese Vorschriften auszulegen sind, ist wiederholt Gegenstand höchstrichterlicher Entscheidungen gewesen. In einem Gutachten (RFH. Band 13 S. 58) legt der RFH. dar, daß mit dem Verbot der Erhebung gleichartiger Steuern dasselbe gemeint ist, was man als die ausschließliche Kompetenz des Reiches zur gesetzlichen Regelung eines bestimmten Gegenstandes zu verstehen hat. Demgemäß knüpft der RFH. nicht an den gerade für steuerpflichtig erklärten Teil eines Gesamtgeschäftes an, sondern hält für wesentlich die Beurteilung des Gesamtgeschäftes. Es ist klar, daß diese Grundsätze erheblich von den für die Abgrenzung der Reichssteuern untereinander maßgebenden abweichen. Als Ergebnis stellt der RFH. fest, daß das Geschäftseinbringen bei einer Verschmelzung als ein unteilbarer Rechtsvorgang angesehen werden muß, der, wenn auch nur teilweise von der Kapitalverkehrsteuer ergriffen, doch in das Gebiet ihrer Besteuerung fällt und daher den Ländern entzogen bleiben muß. Das soll auch dann gelten, wenn das Einbringen nur zum Teil zur Abgeltung des Erwerbes von Gesellschaftsrechten dient. Als Sinn dieser Darlegungen hat der RFH. in Band 28 S. 42 angegeben, daß dann, wenn das Reichsrecht ersichtlich eine Rechtsmaterie der reichsgesetzlichen Besteuerung vorbehalten hat, das landesgesetzliche Steuerrecht von diesem Rechtsgebiet auch insoweit ausgeschlossen ist, als das Reichsrecht davon absieht, auf dem ihm vorbehaltenen Gebiet einzelne Rechtsvorgänge der Besteuerung zu unterwerfen.

Das Reichsgericht hat in seinen Entscheidungen (Band 129 S. 312, Band 138 S. 232) in enger Anlehnung an den Wortlaut des § 84 KVStG. a. F. als entscheidend für die Unzulässigkeit der Erhebung von Landessteuern angesehen, daß jeweils in dem Verschmelzungsvertrag ein Gesellschaftsvertrag zu erblicken sei, hat jedoch die vom RFH. (Band 28 S. 42) vertretene Anschauung, daß ein Gesellschaftsvertrag dann nicht vorliege, wenn das Grundkapital der aufnehmenden Gesellschaft aus Anlaß der Verschmelzung nicht erhöht wird oder wenn nicht wenigstens junge Gesellschaftsrechte ausgegeben werden, abgelehnt und ist dabei auch in einer späteren Entscheidung (JW. 1932 S. 4542) verblieben.

Trotz dieser voneinander abweichenden Meinungen des RFH. und des RG. dürfte jedoch die vom RG. vertretene Meinung richtig sein, daß das Landessteuerrecht auch dann ausgeschlossen ist, wenn im Einzelfall nicht junge, sondern alte Aktien zur Durchführung der Verschmelzung verwendet oder wenn neben jungen Aktien andere Werte gewährt werden.

Wie bereits oben dargelegt, hat zwar die Rechtsentwicklung dahin geführt, daß durch das Kapitalverkehrsteuergesetz nicht mehr ein Gesellschaftsvertrag als ein einheitliches Geschäft versteuert wird, sondern daß seine einzelnen Teile den verschiedenen Kapitalverkehrsteuern nebeneinander unterworfen werden. Aus dem Zusammenhang der Bestimmungen ergibt sich jedoch, daß die Besteuerung gesellschaftsrechtlicher Vorgänge ausschließlich reichsrechtlich geregelt ist. Wenn nun der RFH. auch das Vorliegen eines Gesellschaftsvertrages verneint, wenn zur Durchführung einer Verschmelzung nur alte Gesellschaftsrechte verwendet werden, so läßt sich angesichts der Rechtsprechung des RG. doch nicht bestreiten, daß in dem Geschäft ein Vorgang erblickt werden muß, der zum mindesten einem Gesellschaftsvertrag gleichartig ist und der nur wegen der besonderen Gestaltung des KVStG. nicht der Gesellschaftsteuer unterliegt. Schon dies genügt, um das betroffene Geschäft der Steuerhoheit der Länder zu entziehen, weil, wie oben dargelegt, das Landesrecht insoweit ausgeschlossen ist, als das Reichsrecht davon absieht, auf dem ihm vorbehaltenen Gebiet einzelne Rechtsvorgänge der Besteuerung zu unterwerfen.

§ 84 KVStG. a. F. enthält auch in seiner Aufzählung keinen Katalog der Geschäfte, die, wie anscheinend das RG. annimmt, ausschließlich als gleichartig zu betrachten sind; das widerspricht der Fassung des Gesetzes („insbesondere") und der Tatsache, daß das Verhältnis von Börsenumsatzsteuer zu Landessteuern überhaupt nicht in ihm geregelt ist. (Veiel KVStG. 1927 S. 500.)

Bei allen Verschmelzungsverträgen, gleich, ob junge oder alte Aktien oder neben diesen andere Gegenwerte gewährt werden, sollte also die Erhebung einer Preußischen Landesstempelsteuer richtigerweise nicht in Frage kommen (a. A. Boruttau, Deutsche Verkehrsteuerrundschau 1931 S. 36).

Das Vorliegen eines Gesellschaftsvertrages oder eines einem Gesellschaftsvertrag gleichartigen Vorganges ist jedoch zu verneinen, wenn nicht Verschmelzungen vorliegen, die nach den Vorschriften des HGB. durchgeführt werden. Das ist z. B. nicht der Fall, wenn nur, wie bei Teilfusionen, gewisse Teile des Vermögens einer Aktiengesellschaft einer anderen übertragen und dafür alte Aktien gewährt werden. Geschäfte dieser Art sind reine Umsatzgeschäfte. In diesen Fällen kann Steuer gemäß Tarifstelle 7 des Preußischen Stempelsteuergesetzes erhoben werden.

Dabei ist zu berücksichtigen, daß zu den von dieser Steuervorschrift betroffenen Gegenständen nicht nur bewegliche Sachen, sondern auch sachenartig gegen jeden Dritten dauernd wirkende, sogenannte absolute Rechte, wie Mutungsrechte, Patentrechte und dergleichen gehören. Abweichend von § 12 des UrkStG. gehören zu den Gegenständen nicht Forderungen. Dies beruht darauf, daß das Preußische Stempelsteuerrecht nach dem System des allgemeinen Landrechts aufgebaut, aber bei Einführung des BGB. nicht dessen System angepaßt worden ist. Das allgemeine Landrecht kannte jedoch keine strenge Scheidung zwischen obligatorischem Vertrag und Erfüllungsgeschäft. So ist bei Verkauf von Forderungen nach der Tarifstelle 1 des Preußischen Stempelsteuergesetzes nur das Erfüllungsgeschäft, nämlich die Abtretung, der Steuer unterworfen worden (vgl. Begründung zum UrkStG., RStBl. 1936 S. 481 und 493).

Wenn also bei Verschmelzungsverträgen doch eine Heranziehung des Veräußerungsvertrages zur Preußischen Stempelsteuer erfolgen sollte, so könnte dies nur unter Ausschluß der von dem Veräußerungsvertrag betroffenen Forderungen, Wertpapiere und Grundstücke geschehen, die Höhe des Stempels würde sich also im wesentlichen nach dem Werte der Mobilien und anderen Gegenstände der obenerwähnten Art richten.

Die Tarifstelle 1 kann bei Fusionen, die unter Ausschluß der Liquidation vorgenommen werden, keine Anwendung finden. In diesen Fällen beinhaltet der Veräußerungsvertrag nur die Uebernahme der Verpflichtung zur Uebertragung von Forderungen (pactum de cedendo). Die Uebertragung der Forderungen selbst ist überflüssig, vielmehr vollzieht sich der Uebergang aller Aktiven kraft Gesetzes durch Gesamtrechtsnachfolge. Für die Abgabe von besonderen Uebertragungserklärungen ist daher überhaupt kein Raum; Grundstücke brauchen nicht aufgelassen, Schecks und Wechsel nicht indossiert und Forderungen nicht abgetreten zu werden. Lediglich in den Fällen, in denen der Ausschluß der Liquidation nicht vereinbart ist, könnte die Erhebung des Stempels nach Tarifstelle 1 des Preußischen Stempelsteuergesetzes in Frage kommen.

Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, daß eine etwaige Erhebung der Umsatzsteuer nicht die Erhebung der Landesstempelsteuer ausschließt. Die Umsatzsteuer hat den Eigentumsübergang selbst zum Gegenstand, nicht aber den Vertrag, der schuldrechtlich die Verpflichtung zur Eigentumsübertragung begründet (vgl. Loeck-Eiffler Preußisches Stempelsteuergesetz S. 196). Gleiche Grundsätze gelten für das Verhältnis vom Umsatz- zu Urkundensteuer (Boruttau UrkStG. S. 53).

Die Ordnungsstrafe im Devisennotrecht

(Schluß)

Von Dr. **Paul Dreist**, Senatspräsident beim Reichswirtschaftsgericht

Zu § 12[9])

Gutschrift von Reichsmarkbeträgen auf einem bei einem inländischen Kreditinstitute geführten Ausländerkonto

Im Betrieb einer Kreissparkasse waren im April 1932, ferner in den Jahren 1933 bis 1935 RM-Beträge aus Bareinzahlungen und Ueberweisungen von Inländern auf den bei ihr geführten Konten von Ausländern gutgeschrieben worden. § 2 Abs. 1 der Ersten Durchführungsverordnung vom 12. 8. 31 (RGBl. I S. 437) hatte bestimmt, daß eine im Inland ansässige Person der Genehmigung bedürfe, wenn sie RM-Beträge auf ein im Inlande geführtes Konto einer im Ausland ansässigen Person gutschreiben lassen wollte. Das Verbot richtete sich also damals nur gegen denjenigen, der die Gutschrift veranlaßte. Durch § 3 Abs. 2 der Zwölften Durchführungsverordnung vom 20. 5. 32 (RGBl. I S. 230), desgl. § 14 Abs. 2 DevVO. 1932 und § 12 DevG. ist die Vorschrift dahin abgeändert worden, daß das Verbot der genehmigungslosen Gutschrift an das Kreditinstitut selbst gerichtet wurde. Mit den Gutschriften vom April 1932 hatte sich der Angestellte der Kreissparkasse also der Beihilfe bei der Zuwiderhandlung des Kunden schuldig gemacht, in den übrigen Fällen war er selbst der Täter (18/35 vom 7. 11. 35).

Zu § 13 Abs. 1[10])

Versendung oder Ueberbringung von Zahlungsmitteln in das Ausland

Folgende Fälle der Versendung ohne Genehmigung gelangten zur Entscheidung:

Eine Firma hatte im Jahre 1935 in zwei Fällen Tratten eines ausländischen Kunden an eine ausländische Bank zum Einzug versandt (9/36 vom 10. 9. 36).

Ein inländischer Exporteur A. hatte sich an einem privaten Verrechnungsgeschäft beteiligt. Die Verrechnung hatte in der Weise zu geschehen, daß der ausländische Schuldner des A. seine Einfuhrschuld in seiner heimischen Währung an den im gleichen Auslande wohnhaften Gläubiger eines deutschen Importeurs B. und B. seine Einfuhrschuld im Inland an A. bezahlte. Die Devisenstelle hatte das Verrechnungsgeschäft genehmigt, die Reichsbank hatte wegen des Devisenanfalls aus dem Exportgeschäft des A. Freigabebescheinigung erteilt. Obwohl er hiernach seine Einfuhrschuld an den ausländischen Exporteur im Auslande zu zahlen hatte, übersandte der ausländische Abnehmer des A. irrtümlich diesem Währungsschecks zur Bezahlung seiner Ausfuhrforderung. A. sandte die Schecks zurück mit der Weisung, sie an den ausländischen Exporteur abzuführen. Da er keine Genehmigung zur Versendung der Schecks ins Ausland besaß, hatte A. der Vorschrift des § 13 Abs. 1 zuwidergehandelt (29/35 vom 16. 1. 36; vergl. aber zu § 44).

In folgendem Falle der bestimmungswidrigen Verwendung einer Genehmigung wurde eine Ordnungsstrafe festgesetzt:

Ein inländisches Unternehmen besaß allgemeine Genehmigungen zur Leistung von Zahlungen in das Ausland

---

[9]) S. 39 unter f (S. 10).
[10]) S. 15 unter c (S. 8).

für eingeführte Waren. Auf Grund dieser Genehmigungen versandte es auch RM-Schecks ins Ausland zur Befriedigung von Ausländern für ihre Tätigkeit im Aufsichtsrate des Unternehmens und für technische Leistungen bei der ausländischen Lieferfirma. Diese Verwendung der Genehmigungen war bestimmungswidrig, weil mit den Zahlungen nicht die Wareneinfuhrpreise, sondern Nebenkosten beglichen wurden. Der Einwand, die Forderungen der Zahlungsempfänger hätten einen Teil der Wareneinfuhrpreise dargestellt, wurde abgelehnt. Die Zahlungen waren als Umsatzprämien bezeichnet und nicht über Warenkonto, sondern über Generalunkostenkonto verbucht und prozentual nicht von den Einkaufspreisen, sondern den Verkaufspreisen des Unternehmens, nämlich von ihrem Gesamtumsatz im In- und Ausland, errechnet (8/35 vom 5. 9. 35).

Zu § 15[11])

Verfügung über Altguthaben

Eine Kreissparkasse hatte in den Jahren 1931 bis 1935 über Altguthaben durch Auszahlung verfügt und dadurch den Vorschriften der §§ 6 Ziffer 3 DevVO. 1931, 13 Abs. 3 Satz 1 DevVO. 1932 und 15 DevG. zuwidergehandelt; es war übersehen worden, die Konten als Altguthaben zu bezeichnen. Ein Fall vom 21. 10. 31 schied für das Ordnungsstrafverfahren in Anwendung des § 2 Abs. 1 RStGB. aus, weil die Ordnungsstrafe erst durch § 20a der Abänderungsverordnung vom 17. 11. 31 (RGBl. I S. 679) eingeführt worden ist, im übrigen erfolgte Verurteilung (18/35 vom 7. 11. 35).

Zu § 27 Abs. 1 und 2[12])

Pflichten der Wertpapierhändler

Eine Devisenbank hatte in zahlreichen Fällen in den Jahren 1934/35 bei ihr eingelieferte Wertpapiere verkauft und den Erlös an den Einlieferer ausgehändigt, ohne eine Genehmigung der Devisenstelle oder eine Unbedenklichkeitserklärung der Reichsbank eingeholt zu haben. Der Sachbearbeiter hatte die Einholung nicht für erforderlich gehalten, weil ihm die Personen der Einlieferer bekannt waren. Diese Annahme war irrig, der Irrtum war verschuldet. Bei Einlieferung durch bekannte Personen erübrigten sich lediglich die in § 27 Abs. 2 Satz 2 vorgeschriebenen Nachforschungen (34/35 vom 13. 2. 36).

Eine Kreissparkasse hatte unter Verletzung der §§ 31 DevVO. 1932, 7 der Achten Durchführungsverordnung vom 17. 4. 34 und 27 Abs. 2 DevG. unterlassen, die bei ihr eingelieferten Wertpapiere unter Angabe der Nummern der Stücke, des Namens und der Anschrift des Einlieferers der Devisenstelle oder der Reichsbank anzuzeigen. Die Zuwiderhandlung gegen § 31 DevVO. 1932 war durch § 37 Ziff. 2 das. mit krimineller Strafe bedroht. Die Ordnungsstrafe wurde für die nach § 37 strafbaren Handlungen aber erst durch Art. I Ziff. 5 des Abänderungsgesetzes vom 16. 2. 34 (RGBl. I S. 92) zugelassen, ihre Festsetzung setzt daher in Anwendung des § 2 Abs. 1 RStGB. voraus, daß die Zuwiderhandlungen nach dem Inkrafttreten des Abänderungsgesetzes begangen sind. Hiernach schieden für das Ordnungsstrafverfahren die Fälle von 1932 aus, wegen der späteren Fälle wurde eine Ordnungsstrafe festgesetzt (18/35 vom 7. 11. 35).

Zu § 28[13])

Freigrenze

Das seit Inkrafttreten des § 2 der Elften Durchführungsverordnung vom 14. 4. 32 (RGBl. I S. 178) bestehende Verbot, die Freigrenze für Altguthaben in Anspruch zu nehmen, wird nicht dadurch hinfällig, daß etwa gleichzeitig der Tatbestand einer Zuwiderhandlung erfüllt ist, für die das Verbot nicht besteht (18/35 vom 7. 11. 35).

Einzelne Fälle der genehmigungslosen Aushändigung von inländischen Zahlungsmitteln an einen Ausländer oder an einen Inländer zugunsten eines Ausländers durch eine Kreissparkasse lagen zwar jeder für sich innerhalb der Freigrenze. Es handelte sich bei ihnen aber um einen gleichartigen Tatbestand, die Zahlungen waren auch an demselben Tag erfolgt und betrafen denselben Kunden. Sie waren daher nach Abs. 1 Satz 2 zusammenzurechnen, wodurch sich die Ueberschreitung der Freigrenze ergab. Es stellten aber nur diejenigen der mehreren Zahlungen eine Zuwiderhandlung dar, durch die die Freigrenze erstmals überschritten wurde. Anders lag es in den Fällen, in denen bei einer einzelnen Zahlung die Freigrenze überschritten war; in diesen Fällen war die Handlung als Ganzes verboten, also nicht lediglich, soweit die Freigrenze überschritten wurde (wie vor).

Die Freigrenze kann nur der Inländer in Anspruch nehmen, der die Zahlung leistet, dagegen nicht der ausländische Zahlungsempfänger; er hat keinen eigenen Anspruch auf eine Freigrenze. Deshalb wurde ein Unternehmer in eine Ordnungsstrafe genommen, der über die Freigrenze hinaus Zahlungen an Ausländer im Inland geleistet hatte und sich darauf berief, daß er die Freigrenze der Verwandtschaft seines ausländischen Lieferanten ausgenützt habe (32/35 vom 13. 2. 26).

Nach Abs. 5 kann die RStDB. für den Verkehr in Grenzgebieten erleichternde Bestimmungen erlassen. Auf Grund dieser Vorschrift hat sie im Runderlaß 239/35 vom 27. 12. 35 im ausländischen Grenzbezirk ansässigen Personen, die regelmäßig Arbeitslöhne, Gehälter u. dergl. aus inländischen Quellen beziehen und regelmäßig die Grenze an einer bestimmten Stelle überschreiten, zugestanden, unter gewissen Voraussetzungen ohne Genehmigung ihre Bezüge monatlich im Inland bei Devisenbanken oder Wechselstuben in ihre ausländische Währung umzuwechseln und den Gegenwert in dieser ausländischen Währung nach dem Auslande zu verbringen. Von einer Befreiung des Arbeitgebers hinsichtlich der Genehmigungsbedürftigkeit der Auszahlung der Bezüge ist in dem Runderlaß keine Rede. Wenn ein Unternehmer geglaubt hat, daß auch diesbezüglich eine Erleichterung zugestanden sei, so war sein Irrtum verschuldet, indem er pflichtwidrig unterlassen hat, sich zuverlässige Kenntnis von dem Inhalte des Runderlasses zu verschaffen. In dem Runderlasse war unter Hinweis auf § 11 DevG. „zur Klarstellung" die Genehmigungsbedürftigkeit der Auszahlung der Löhne an Grenzgänger noch besonders hervorgehoben. Dabei handelte es sich nur um einen Hinweis auf die bestehende Rechtslage, und nicht etwa um eine den Genehmigungszwang erst begründende neue Rechtsvorschrift oder auch nur um eine Auslegungsvorschrift (2/36 vom 11. 6. 36).

Zu § 35[14])

Anbietungspflicht

Einem Unternehmer waren auf seinen Antrag durch die Reichsbank von den ihm angefallenen Devisen 500 Zl. als Spesen für Auslandsgeschäftsreisen belassen worden, der Bescheid enthielt den Vermerk, daß die freigegebenen Werte erneut anzubieten seien, sofern sie innerhalb 14 Tagen nicht für die bezeichneten Spesen verwendet würden. Der Unternehmer hatte 100 Zl. nicht für Spesen verwendet und sie später einem Angestellten für eine Auslandsreise mitgegeben. Es wurde gegen ihn eine Ordnungsstrafe wegen fahrlässiger Unterlassung der Anbietung festgesetzt (20/35 vom 7. 11. 35).

Eine inländische Firma hatte seit Jahren die Vertretung einer ausländischen Firma. Die Provisionsforderungen, die ihr aus den durch sie vermittelten Geschäften erwuchsen, wurden alljährlich abgerechnet. Bis dahin erhielt sie wöchentliche Abschlagszahlungen, deren Höhe sich nach den bei der ausländischen Firma eingegangenen Rechnungsbeträgen der Kunden richtete. Von dem jeweils

[11]) S. 40 unter h (S. 11).
[12]) S. 40 unter i (S. 12).
[13]) S. 41 unter k (S. 12).
[14]) S. 41 unter 3 (S. 13).

zu zahlenden Betrage wurde die Firma einige Tage vor der Auszahlung benachrichtigt. Sie unterließ, ihre Forderungen der Reichsbank anzubieten. Die Anbietungspflicht war schon mit dem Erwerbe der anbietungspflichtigen Forderungen, also nicht erst mit ihrer Fälligkeit entstanden. Erworben wurden die Provisionsforderungen aber im Zeitpunkte des Eingangs der Zahlungen der Kunden. Spätestens bei Empfang der Mitteilung der ausländischen Firma über die in Aussicht genommene Abschlagszahlung, woraus sie die Zahlungen der Kunden entnehmen konnte, entstand somit die Anbietungspflicht. Es wurde eine Ordnungsstrafe wegen vorsätzlicher Unterlassung der Anbietung festgesetzt (19/35 vom 10. 10. 35).

Zu § 42 Abs. 1 Ziff. 7[15])

Devisenerschleichung

In folgenden Fällen wurden Ordnungsstrafen festgesetzt: Eine Bank A. hatte um die Genehmigung nachgesucht, daß zur Teilabdeckung ihrer Forderung gegen eine ausländische Firma B. von RM 26 000 ein dieser von einer inländischen Firma C. geschuldeter Betrag an sie gezahlt werden dürfe. Nachdem der Antrag wiederholt abgelehnt worden war, suchte die Bank die Genehmigung zu einem Teilverzicht gegenüber B. nach. Dabei gab sie ihre Forderung auf nur noch RM 8000 an und begründete die Verringerung der Forderung mit Verkauf der ihr von B. verpfändeten Waren. Tatsächlich war die Verringerung durch die von der Devisenstelle abgelehnte Zahlung des C. herbeigeführt worden. Die Bank war sich bewußt, daß bei richtiger Darstellung keine Aussicht bestand, die Genehmigung zu erlangen, und griff zu der irreführenden Angabe der Warenverkäufe, um die Devisenstelle von der Zahlung des C. abzulenken (10/35 vom 10. 10. 35).

Der Antrag eines Unternehmers, ihm Belga im Gegenwerte von RM 3000 zur Beschickung der Weltausstellung in Brüssel zu bewilligen, war abgelehnt worden. Der Unternehmer hatte aber einen Stand auf der Ausstellung erhalten und seine Waren schon dorthin abgeschickt. Er hatte deshalb ein Interesse daran, die Genehmigung zum Erwerbe der für seine Teilnahme an der Ausstellung benötigten Devisen doch noch zu erlangen. Andererseits war ihm bewußt, daß die Genehmigung erneut abgelehnt werden würde, wenn er den wirklichen Zweck des Erwerbs der Devisen angab. Er täuschte daher in einem erneuten Antrag eine Kundenreise nach Frankreich vor (20/35 vom 7. 11. 35).

Eine im Jahre 1934 gegründete Zweigniederlassung stellte in der Zeit von Oktober 1934 bis Dezember 1935 zahlreiche Anträge auf Erteilung von Devisenbescheinigungen für Wareneinfuhr. Das Stammhaus hatte nur im Jahre 1930 und 1931 Waren eingeführt; später, für 1934, waren ihm allgemeine Einfuhrgenehmigungen mit einem monatlichen Grundbetrag erteilt, von ihm aber nicht ausgenützt worden. In den ihren Anträgen beigefügten Aufstellungen gab die Zweigniederlassung als ihre Einfuhren in den Jahren 1931 bis 1934 völlig willkürliche Zahlen an; sie waren an die dem Stammhaus erteilten, aber nicht ausgenutzten Grundbeträge angelehnt, dabei war überdies für jede der verschiedenen Warenarten bzw. jedes der verschiedenen Einfuhrländer das volle Kontingent eingesetzt, das Kontingent also mehrfach verwendet. Gegen den Leiter der Zweigniederlassung wurde eine Ordnungsstrafe festgesetzt. Er hatte allerdings gelegentlich der ersten Anträge der Ueberwachungsstelle mitgeteilt, daß die Firma nur 1930/31 Auslandszahlungen geleistet und erst seit Eröffnung der Zweigniederlassung im Jahre 1934 wieder mit der Einfuhr begonnen habe. Auf diese Mitteilung konnte er sich zum Beweise seiner Gutgläubigkeit bei den unrichtigen Angaben aber nicht berufen. Jeder Geschäftsmann, der mit Devisengenehmigungen oder Devisenbescheinigungen zu tun hat, weiß, daß für die Erteilung der Genehmigung oder Bescheinigung der jeweilige Antrag die alleinige Grundlage bildet. Denn sonst würde nicht jedesmal die besondere Angabe der Vergleichszahlen verlangt, vielmehr könnte auf frühere Angaben verwiesen werden. Bei der großen Zahl solcher Anträge und ihrer Eilbedürfigkeit kann den damit befaßten Devisenstellen auch nicht zugemutet werden, bei der Bearbeitung des jeweiligen Antrags noch alle Vorgänge zu durchforschen, sie müssen sich vielmehr darauf verlassen können, daß der Antrag selbst alles Wesentliche enthält. Gerade deshalb ist am Schlusse der Aufstellung pflichtgemäß zu versichern, daß sie nach bestem Wissen und Gewissen angefertigt ist und mit den Aufzeichnungen in den Geschäftsbüchern übereinstimmt. Tatsächlich lag es so, daß der Ueberwachungsstelle der Widerspruch der Importaufstellungen mit der früheren Mitteilung entgangen war und der Leiter der Zweigniederlassung diesen von ihm erkannten Umstand bewußt ausnutzte (28/35 vom 7. 5. 36).

In folgendem Falle wurde die Festsetzung einer Ordnungsstrafe abgelehnt:

Eine Firma hatte mehrere Anträge auf Erteilung von Sondergenehmigungen zur Begleichung von Rechnungen ausländischer Firmen über Lieferung von Waren im Clearingverkehr gestellt, die Rechnungen beigefügt und als Originalfakturen bezeichnet. Die Devisenstelle nahm an, es habe sich um Scheinrechnungen gehandelt, denen kein Kaufabschluß zu Grunde gelegen habe. Tatsächlich waren die eingereichten Rechnungen Vorrechnungen auf Grund fernmündlicher Abschlüsse und als solche genau so Originalfakturen, wie die bei der späteren Lieferung erteilten Schlußrechnungen. Daß die Abschlüsse nur fernmündlich getätigt waren, erklärte sich daraus, daß gemäß Runderlaß Nr. 111/34 vom 11. 9. 34 der Neue Plan — wodurch an Stelle der Devisenstellen, soweit die Bezahlung der Einfuhr von Waren in Frage kam, die Ueberwachungsstellen in die Devisenbewirtschaftung eingeschaltet wurden — mit dem 24. 9. 34 in Kraft trat, die Firma sich aber noch vorher unter Zuhilfenahme der Devisenstelle mit Rohstoffen eindecken wollte. Dabei hatte sie Zahlbarkeit bei Fakturenerhalt vereinbart, was nach der Verkehrssitte bedeutete, daß sie vorzuleisten, also zu zahlen hatte, ehe noch die Ware auf den Weg gebracht wurde. Demgemäß wurden ihr von den Verkäufern Vorrechnungen übersandt. Da wegen des Erfordernisses der Ausfuhrbewilligung nicht sicher abzusehen war, ob und wann die Verkäufer würden liefern können, war noch die besondere Abrede getroffen, daß die Fälligkeit der Zahlungsverpflichtung der Firma aufgeschoben sein sollte, bis die Verkäufer liefern würden. Damit war nicht eine Aufschiebung des Abschlusses vereinbart, sondern eine Bestimmung bezüglich des Stichtags für die Fälligkeit der Zahlungsverpflichtung der Firma getroffen, die Fälligkeit also hinausgeschoben. Für die Nachleistungspflicht der ausländischen Verkäufer war vereinbart, daß sie erst nach erfolgter Vorauszahlung der Firma zur Erfüllung des Vertrags gehalten sein sollten. Auch dies bedeutete nicht die Abrede eines bedingten Abschlusses, sondern die Bestimmung eines Stichtags für die Fälligkeit der Lieferpflicht der Verkäufer. In dem Zeitpunkt, als die Firma die Genehmigungsanträge mit den Vorrechnungen einreichte, waren also feste und unbedingte Abschlüsse, nur mit den besonderen Abreden über Fälligwerden der Verpflichtungen des Käufers und der Verkäufer, getätigt. Die Angaben der Firma waren daher weder unrichtig noch unvollständig (30/35 vom 13. 2. 36).

Zu § 43[16])

Verletzung der Auskunftspflicht, Nichterfüllung von Auflagen

Ordnungsstrafen wurden in folgenden Fällen festgesetzt: Ein Importeur hatte in einem Antrag an die Devisenstelle auf Genehmigung der Durchführung eines privaten Verrechnungsgeschäfts die Frage im Antragsvordruck „Voraussichtlicher Zeitpunkt der Einfuhr?" mit „nach Genehmigung" beantwortet. Tatsächlich war die

[15]) S. 42 unter 4a (S. 13).

[16]) S. 44 unter b und c (S. 15 u. 16).

Ware schon vier Wochen vor der Einreichung des Antrags eingeführt worden. Der Antrag und darin die Antwort auf die obige Frage waren, wie in früheren Fällen, schon vor Eingang der Ware entworfen, bei der Einreichung des Antrags war übersehen worden, die durch die Lieferung unrichtig gewordene Antwort abzuändern. Es wurde fahrlässige Begehung angenommen (1/36 vom 9. 4. 36).

Eine inländische G. m. b. H. A. hatte sich als Ausführer an einem privaten Verrechnungsgeschäfte beteiligt. Die Verrechnung hatte in der Weise zu geschehen, daß der ausländische Schuldner der A. seine Einfuhrschuld in seiner heimischen Währung an den im gleichen Ausland befindlichen Gläubiger eines deutschen Einführers B. und B. seine Einfuhrschuld im Inland an A. bezahlte. Die Devisenstelle hatte das Verrechnungsgeschäft genehmigt, der Genehmigungsbescheid hatte gemäß Abschnitt IV des Runderlasses Nr. 177 vom 28. 12. 34 die Auflage enthalten, daß die Beteiligten keinerlei Prämien für die auszuführende Ware zahlen oder in Empfang nehmen dürften. Gleichwohl hatte B. an A. eine Prämie von 3000 RM gezahlt. A. hatte nämlich wiederholt von B. eine Vergütung für ihren Eintritt in das Verrechnungsgeschäft verlangt. B. hatte dies zunächst unter Hinweis auf das Verbot im Genehmigungsbescheid abgelehnt. Schließlich war man übereingekommen, die von B. zu zahlende Vergütung als eine an den Geschäftsführer der A. persönlich zu leistende Provisionszahlung für seine Vermittlung des Verrechnungsgeschäfts aufzuziehen. Bei dieser Zahlung handelte es sich ohne Zweifel um eine versteckte Prämie. Der Einwand, der Geschäftsführer sei nicht Beteiligter im Sinne der Auflage gewesen, wurde abgelehnt. Denn der Geschäftsführer war zu zwei Dritteln Inhaber des Stammkapitals der G. m. b. H., er hatte also die tatsächliche Macht in der Gesellschaft, es wäre daher nur eine Umgehung ermöglicht, wenn bei dieser Sachlage eine Trennung zwischen dem Geschäftsführer und der G. m. b. H. zugelassen würde. Im übrigen wurde auch als erwiesen angesehen, daß die gezahlte Prämie der G. m. b. H. zugute gekommen war (29/35 vom 16. 1. 36).

Zu § 44[17])

Straffreiheit bei Irrtum über das Bestehen oder die Anwendbarkeit devisenrechtlicher Vorschriften

Straffreiheit wurde mit folgender Begründung abgelehnt: Eine Devisenbank kann sich bei der ihr im Gesetz eingeräumten Vertrauensstellung an sich schon schwerlich auf Gesetzesunkenntnis berufen, keinesfalls aber auf unverschuldete Unkenntnis, wenn es sich um grundlegende, in Geschäftskreisen weitverbreitete Vorschriften handelt, darunter solche, die sich gerade an die Kreditinstitute richten (18/35 vom 7. 11. 35).

Bei einem Reisebüro, das seine Kunden in Devisenfragen zu beraten pflegt, ist Unkenntnis der einschlägigen Vorschriften grundsätzlich zu verneinen (38/35 vom 11. 6. 36).

Von einer Firma, die als Zweigstelle einer ausländischen Zentrale dauernd Auslandsgeschäfte macht, muß verlangt werden, daß sie sich über die ergehenden Devisenvorschriften auf dem Laufenden hält. Ihre Unkenntnis ist jedenfalls bei grundlegenden Vorschriften nicht unverschuldet, auch dann nicht, wenn sie erst seit kurzem in Geltung sind. Der Ernst der Devisenlage verlangt von den Beteiligten ein Höchstmaß von Sorgfalt; dieses Höchstmaß ist nicht angewendet, obwohl der Leiter der Firma als gewandter Geschäftsmann dazu in der Lage war (1—11/36 vom 10. 9. 36).

Das Verbot der Verfügung über angefallene Devisen gehörte, wenn man sich zur Devisenbewirtschaftung genötigt sah, zu den grundlegenden Bestimmungen. Demgemäß fand es sich schon in der DevVO. 1931 (§ 3) und seine Kenntnis war im Jahre 1933/34 allgemein verbreitet. Wenn ein Geschäftsmann, der seine Geschäfte nicht bloß vereinzelt im Auslande tätigte, die Verbotsvorschrift gleichwohl nicht gekannt hat, so war seine Unkenntnis auf einen Mangel an der Sorgfalt zurückzuführen, zu der er nach den Umständen verpflichtet und fähig war (15/36 vom 8. 10. 36).

Soweit die genehmigungslosen Zahlungen (an einen Inländer zugunsten eines Ausländers) geleistet worden sind, nachdem die Devisenstelle ausdrücklich auf ihre Genehmigungsbedürftigkeit hingewiesen hatte, war das Vorliegen eines strafbefreienden Irrtums zu verneinen, obwohl der Zahlende dabei durch einen Rechtsanwalt beraten war. Wer sich gegenüber der ihm ausdrücklich mitgeteilten Auffassung der Devisenstelle als der maßgebenden Stelle für die entgegengesetzte Auffassung entscheidet und daraufhin genehmigungsbedürftige Handlungen ohne Genehmigung vornimmt, kann sich nicht nachträglich darauf berufen, daß er sich im Irrtum über die Genehmigungsbedürftigkeit befunden habe, vielmehr handelt er auf die Gefahr, daß er mit seiner Auffassung fehlgeht (24/35 vom 9. 4. 36).

Zur Ausschließung des § 44 ist nicht erforderlich, daß der Täter von der Vorschrift, gegen die er verstößt, eine bestimmte Kenntnis gehabt hat. Vielmehr genügt das Bewußtsein, daß die Handlung möglicherweise gegen irgendwelche, wenn auch im einzelnen nicht klar vorgestellte gesetzliche Bestimmungen verstößt. Andernfalls würde man gerade denjenigen schützen, der trotz allgemeiner Belehrung — die vordruckmäßige Aufforderung zur Einreichung von Importaufstellungen hatte nur die Belehrung enthalten, daß wahrheitswidrige Angaben „gemäß den bestehenden Vorschriften" strafbar seien — es geflissentlich unterläßt, sich über die in Frage kommenden Vorschriften zu unterrichten (28/35 vom 7. 5. 36).

In 29/35 vom 16. 1. 36 (vergl. oben bei § 13 Abs. 1) wurde Straffreiheit zugebilligt. Es wurde als nicht schuldhaft angesehen, wenn der Unternehmer mit Rücksicht darauf, daß das ganze Verrechnungsgeschäft von der Devisenstelle genehmigt war und die Reichsbank den Devisenanfall aus seinem Exportgeschäfte freigegeben hatte, eine besondere Genehmigung zur Rücksendung der ihm nur irrtümlich übersandten Schecks nicht mehr für erforderlich gehalten hatte.

Zu § 47[18])

Die Ordnungsstrafe

Die Voraussetzungen des § 47 sind nicht gegeben, wenn der Täter der Devisenzuwiderhandlung nicht in seiner Eigenschaft als Betriebszugehöriger eines Unternehmens gehandelt hat („Wird im Betrieb eines Unternehmens . . ."). Die Festsetzung einer Ordnungsstrafe wurde aus diesem Grund in folgendem Fall abgelehnt: Die im vorgerückten Alter stehenden Gesellschafter einer OHG. beschlossen, zur Vermeidung künftiger Erbstreitigkeiten die Beteiligungsverhältnisse ihrer Kinder an der Gesellschaft schon bei Lebzeiten zu regeln. Zu diesem Zwecke wandelten sie die OHG. in eine Kommanditgesellschaft um und beteiligten die Kinder teils als persönlich haftende Gesellschafter, teils als Kommanditisten. Zu letzteren gehörte eine Tochter des Gesellschafters A., die als Ehefrau eines Ausländers im Auslande lebt. Ihr Einlagekapial wurde auf RM 400 000 festgesetzt, von ihr aber nicht bar eingezahlt, sondern ihr von ihrem Vater als zinsloses Darlehn zur Verfügung gestellt. Bei dieser Krediteinräumung an einen Ausländer handelte es sich ersichtlich um eine in den verwandtschaftlichen Beziehungen zwischen Vater und Kind wurzelnde Maßnahme, durch die für den Fall des Todes des Vaters erbrechtliche Fragen schon bei Lebzeiten geregelt werden sollten. Die Krediteinräumung (im Gegensatze zur Aufnahme der Tochter als Kommanditistin in die zur Kommanditgesellschaft umgewandelte OHG.) fiel also ebensowenig wie etwa eine letztwillige Verfügung in den Betrieb des Unternehmens (5/36 vom 10. 9. 36).

---

[17]) S. 9, 14, 15, 38, 40, 42, 44 (S. 2, 7, 8, 9, 11, 12, 13, 15).

[18]) S. 9 unter III (S. 2).

Als Inhaber kommen neben den natürlichen auch juristische Personen in Frage, also die AG., die G. m. b. H. usw. Im Ordnungsstrafverfahren handelt es sich nicht um die kriminelle Verfolgung des Täters, sondern um die Ahndung einer Ordnungswidrigkeit, nämlich der Nichtverhütung von strafbaren Handlungen im Betrieb eines Unternehmens. Die Ordnungsstrafe bezweckt also ihrer Natur nach, im Interesse der Volksgemeinschaft der für die Devisenbewirtschaftung aufgestellten Rechtsordnung in den beteiligten Kreisen Achtung und Gehorsam zu sichern. Die den Beteiligten im Hinblick auf dieses wirtschaftspolitische Ziel erwachsenden Aufgaben können aber von einer juristischen Person — durch die ihren Willen bildenden und betätigenden Organe — genau so erfüllt werden wie von den natürlichen Personen. Die Ordnungsstrafe muß daher wie die natürlichen auch die juristischen Personen treffen, die durch Verletzung ihrer Verhütungspflicht die Rechtsordnung stören. Wollte man sie von der Ordnungsstrafe ausnehmen, so würde der Zweck des Gesetzes in vielen Fällen vereitelt werden (u. a. 1/35 vom 23. 5. 35 betr. AG., 27/35 vom 7. 5. 36 betr. G. m. b. H.)

Der Inhaber eines unter einer Einzelfirma betriebenen Unternehmens war gestorben und von zwei Söhnen in ungeteilter Erbengemeinschaft beerbt, die Firma war weitergeführt worden Der Ordnungsstrafantrag war außer gegen die Söhne auch gegen die Firma, und zwar als OHG., gestellt. Dieser Antrag wurde abgelehnt. Eine Willenseinigung der Erben zur Vergesellschaftung der Einzelfirma war — jedenfalls für die in Frage kommende Zeit der ersten drei Monate seit dem Erbfall — nicht dargetan. Vielmehr bestand nur der Zustand, daß die Erben als ungeteilte Erbengemeinschaft Inhaber der Firma zur gesamten Hand geworden waren und der eine von beiden mit dem Betriebe nach wie vor nichts zu tun hatte. Dieser tatsächliche Zustand allein hatte eine OHG. nicht zu begründen vermocht (XL 74/36 vom 25. 6. 36)[19].

Nach § 47 kann die Ordnungsstrafe „unbeschadet der strafrechtlichen Verantwortung" festgesetzt werden. Die im Schrifttum vertretene Ansicht, daß die kriminelle Strafe und die Ordnungsstrafe nach dem Grundsatze ne bis in idem nicht kumulativ nebeneinander treten können, wird vom RWG. in ständiger Rechtsprechung abgelehnt. Eine Identität der Handlung, die die Voraussetzung einer unzulässigen Doppelbestrafung wäre, liegt ohne Zweifel dann nicht vor, wenn Inhaber oder Leiter bei der in ihrem Betriebe begangenen Devisenzuwiderhandlung nicht Täter oder Teilnehmer gewesen sind, die Tat vielmehr ohne ihre Beteiligung von einem Angestellten begangen worden ist. Denn jeder, der Angestellte wie andererseits der Inhaber oder Leiter, hat etwas anderes getan: der Angestellte hat die Devisenvorschrift, also eine Verbotsvorschrift, verletzt, der Inhaber oder Leiter hat die zu Verhütung von Devisenzuwiderhandlungen im Verkehre gebotene Sorgfalt in seinem Betriebe nicht nachweislich angewendet. Zweifelhaft kann die Frage sein, wenn Inhaber oder Leiter selbst Täter oder Teilnehmer gewesen sind. Auch in diesem Falle hält das RWG. (u. a. XL 68/36 vom 27. 8. 36) die Festsetzung einer Ordnungsstrafe neben der kriminellen Bestrafung für zulässig. Denn mit letzterer wird die Begehung der Zuwiderhandlung gesühnt, mit ersterer dagegen ihre Nichtverhütung und damit die durch die Verfehlung bezeugte Ordnungswidrigkeit der Betriebsführung.

Der dem Inhaber oder Leiter in § 47 auferlegte Entlastungsbeweis wurde in der Regel nicht als geführt angesehen. Nur zwei Fälle seien als Beispiele hervorgehoben:

In der zu §§ 11 Abs. 1, 12, 15 und 27 erörterten Entscheidung in 18/35 vom 7. 11. 35 wurde zwar anerkannt, daß der angeschuldete Leiter der Kreissparkasse selbst überlastet war und mit unzureichenden Personalverhältnissen zu kämpfen hatte. Andererseits wurde erwogen, daß bei der angespannten Devisenlage die höchstmögliche Sorgfalt zu verlangen sei und der Leiter deshalb die wenig zahlreichen Devisengeschäfte selbst hätte überwachen müssen, zumal er die Unzulänglichkeit seines Personals kannte und sich nicht darüber vergewissert hatte, daß seine Angestellten die gehörige Kenntnis der Devisenvorschriften besaßen. Seiner Verantwortung wurde er auch nicht dadurch enthoben, daß bei den alljährlichen Revisionen durch den Giroverband in devisenrechtlicher Beziehung nichts beanstandet worden war.

In der zu § 9 Abs. 1 mitgeteilten Entscheidung in 33/35 vom 13. 2. 36 wurde das Verschulden des Leiters der Finanz- und Buchhaltungsabteilung der AG. darin gefunden, daß seine Abteilung, die dafür allein zuständig war, eine Prüfung, ob die Zahlung durch den Genehmigungsbescheid gedeckt war, nur nach der formalen Seite vorgenommen, nämlich nur geprüft hatte, ob die für den Ueberweisungsantrag an die Reichsbank erforderlichen Unterlagen vorhanden waren und ob der im Genehmigungsbescheid ausgeworfene Höchstbetrag die Ueberweisung noch zuließ, dagegen eine sachliche Prüfung, ob es sich um eine von der Genehmigung ausgenommene Lizenzzahlung handelte, unterlassen hatte. Ob die Frage des Verschuldens anders zu beurteilen gewesen wäre, wenn die Finanz- und Buchhaltungsabteilung bei der Patentabteilung der AG. nachgefragt und von ihr die (unrichtige) Auskunft erhalten hätte, daß keine Lizenzzahlung in Frage stehe, brauchte nicht erörtert zu werden, weil nach dieser Richtung nichts geschehen war.

In nachstehenden Fällen wurde der Entlastungsbeweis mit folgender Begründung als geführt angesehen:

Bei einem umfangreichen Unternehmen mit 15 selbständigen Abteilungen würde der Inhaber, also die Bankleitung selbst im Gegensatze zu den Abteilungsleitern, von seinen — gemessen an der untergeordneten Bedeutung des fraglichen Geschäfts — wichtigeren Aufgaben für die Wirtschaft unnötig abgehalten werden, wenn man verlangen wollte, daß er sich um jedes einzelne Devisengeschäft noch selbst kümmern müsse (27/35 vom 7. 5. 36; im Betrieb einer Devisenbank war in einem Einzelfalle fahrlässig gegen §§ 9 Abs. 2 und 22 verstoßen worden).

Es handelte sich um ein großes Unternehmen mit einer Gefolgschaft von 700 Mann. Durch Aufteilung der Geschäftsführung in einzelne, in sich abgeschlossene Arbeitsgebiete je mit verantwortlicher Leitung war eine ordnungsmäßige Erledigung der Geschäfte gewährleistet. Die als Inhaber angeschuldigte AG. hatte aber noch ein Uebriges getan, nämlich, als Zweifel entstanden waren, gerade ihren leitenden Beamten, dem die selbständige Bearbeitung der Devisensachen übertragen war, zwecks Rücksprache zur Devisenstelle entsandt und erst auf Grund seines Berichts über das Ergebnis der Rücksprache die Geschäfte so, wie geschehen, abgeschlossen. Damit hatte sie ihre Sorgfaltspflicht erfüllt, die nochmalige Entsendung etwa eines Vorstandsmitglieds zur Devisenstelle war nicht zu verlangen (28/35 vom 7. 5. 36).

Der in eine Ordnungsstrafe genommene Prokurist hatte dem gleichfalls angeschuldigten Inhaber der Bank den Teilverzicht gegenüber einem ausländischen Schuldner vorgeschlagen, der Inhaber hatte den Vorschlag genehmigt; die Einholung der Genehmigung der Devisenstelle durfte er dem Prokuristen überlassen (10/35 vom 10. 10. 35, vgl. oben zu § 42[7]).

Der Angeschuldigte ist zwar rechtlich, nicht aber auch tatsächlich der Inhaber der Firma. Er hat sich infolge hohen Alters von der Geschäftstätigkeit seit längerer Zeit zurückgezogen und gibt nur noch seinen Namen und seinen Kredit für die Firma her. Auch durch die räumliche Entfernung seines Wohnsitzes vom Sitze der Firma ist ihm ein tatsächlicher Einfluß auf die Geschäftsleitung unmöglich gemacht (7/36 vom 7. 5. 36).

[19]) Die grundsätzliche Frage, ob gegen eine OHG. eine Ordnungsstrafe festgesetzt werden kann, ist hier also unerörtert geblieben; sie ist vom Verfasser in einem Aufsatz im Devisenarchiv, Jahrg. 1936, Heft 26 vom 18. 8. 36, Halbseite 860 ff. bejaht worden.

Gerichtliche Entscheidungen

Zu §§ 213, 215 HGB.

Vorauszahlungen auf die erhoffte Dividende eines noch laufenden Geschäftsjahres sind mit den obigen Vorschriften unvereinbar.

Urteil des Reichsgerichts vom 1. September 1936 — II 58/36 —[1]).

Die Klägerin ist die Witwe und Alleinerbin des am 7. Mai 1930 verstorbenen Generaldirektors Franz B., der bis 15. Juli 1929 mit Alleinvertretungsmacht dem Vorstand, seit 10. August 1929 bis zu seinem Tode dem Aufsichtsrat der Beklagten, und zwar als dessen Vorsitzender angehört hatte. Von dem Aktienkapital der Beklagten, das damals aus nennwertlich 1 400 000 RM Stammaktien und 300 000 RM Vorzugsaktien bestand, besaß er rund 51 %, darunter sämtliche Vorzugsaktien, die gemäß § 30 Ziff. 2 der Satzung mit einem Dividendenvorrecht von 6 % ausgestattet waren. Zu Anfang 1929 trat B. wegen Verkaufs seines Aktienpakets mit der Chicago P. T. C. in New York (= CPTCO) in Verbindung, die in Berlin schon ein anderes Unternehmen, die Internationale P.- und E.-Gesellschaft mbH. (IPEG) wirtschaftlich beherrschte. Geschäftsführer der IPEG war damals der Generaldirektor Sp., das jetzige Vorstandsmitglied der Beklagten. Diese Verhandlungen führten zunächst zu dem Angebot B.'s vom 22. Juni 1929 und der Erklärung der CPTCO vom 27. Juli 1929, daß sie die ihr demgemäß zustehende „Option" ausübe. Auf Grund des damals abgeschlossenen Vorvertrags hatte B. sich der CPTCO gegenüber verpflichtet, ihr ein 75 % des Aktienkapitals der Beklagten umfassendes Aktienpaket zu verkaufen; der Kaufpreis sollte 1 800 000 RM betragen, die CPTCO jedoch weiter gehalten sein, B. die Abdeckung seiner 150 000 RM nicht übersteigenden Schuld bei der Beklagten ohne Uebernahme neuer Verbindlichkeiten zu ermöglichen. Bis zum endgültigen Vertragsabschluß hatte B. ferner mit seinem Aktienbesitz grundsätzlich gegen Ausschüttungen jeder Art, insbesondere auch von Dividenden zu stimmen. Nur die Aufsichtsratstantiemen zu den bisherigen Sätzen und Angestelltenvergütungen bis zum Gesamthöchstbetrag von 97 000 RM sowie eine Dividende auf die Vorzugsaktien in Höhe von 18 000 RM (6 % aus den 300 000 RM Vorzugsaktien) sollten zur Festsetzung und Auszahlung gelangen dürfen. Hervorzuheben ist sodann, daß sich B. damit einverstanden erklärt hatte, daß sein und seines Sohnes Dienstvertrag mit der Beklagten im Fall des Zustandekommens eines endgültigen Abschlusses mit der CPTCO „ohne eine weitere Schadloshaltung" gelöst sein sollten.

Am 10. August 1929 bewilligte sodann der Aufsichtsrat der Beklagten dem B. als Abfindung für dessen Rechte aus seinem noch bis Ende 1935 laufenden Anstellungsvertrag eine Abfindung von 165 000 RM, die mit B.'s Schuld an die Beklagte verrechnet werden sollte; diese Schuld war aber damals schon erheblich höher und stieg schließlich bis auf wenig über 300 000 RM an.

Am 10. August 1929 fand weiter die ordentliche Generalversammlung (= GV.) der Beklagten statt, die u. a. über die Feststellung der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung für das mit dem Kalenderjahr zusammenfallende Geschäftsjahr 1928 zu beschließen hatte. In dem vom 13. Juli 1929 datierten, von B. als Vorstand der Beklagten unterzeichneten Geschäftsbericht heißt es u. a., daß im Jahr 1928 ein Gewinn von 157 595,27 RM erzielt worden sei; die Verwaltung schlage vor, ihn zu den aus den Bilanzvorlagen ersichtlichen Abschreibungen zu verwenden und nur 22 000 RM als Reingewinn auszuweisen, hiervon 12 000 RM dem Aufsichtsrat als Vergütung zu zahlen und 10 000 RM auf neue Rechnung vorzutragen; zur Aufnahme eines neuen Fabrikationszweiges seien erheblich größere Mittel erforderlich gewesen, als ursprünglich in Rechnung gestellt gewesen sei; die Rentabilität des neuen Fabrikationszweiges sei noch nicht zu übersehen, auch müsse mit Rückschlägen gerechnet werden; deshalb habe die Finanzierung aus dem Gewinn des Jahres 1928 erfolgen müssen; daraus erkläre sich die „Divergenz" in den Erklärungen der Verwaltung vom Dezember 1928 und März 1929 bezüglich der Dividendenausschüttung. Die Bilanzvorlagen gelangten entsprechend den Anträgen der Verwaltung zur Annahme. Irgendwelchen Antrag oder irgendeine Andeutung, daß auf die Vorzugsaktien 6 % Dividende ausgeschüttet werden sollten, enthielten die Bilanzvorlagen nicht. Auch sonst ist darüber in der Generalversammlung nichts verlautbart worden. Tatsächlich hatte sich jedoch B. schon im Jahre 1928 auf die 300 000 RM Vorzugsaktien zunächst „vorschußweise" insgesamt 18 000 RM Dividende gutschreiben und auszahlen lassen. Diese Zahlungen wurden sodann bei Aufstellung der Jahresbilanz für 1928 zum 31. Dezember 1928 auf „Handlungsunkosten" umgebucht und in die Gewinn- und Verlustrechnung für 1928 mit unter diesem Posten eingestellt. In der GV. vom 10. August 1929 wurde B. zum Aufsichtsratsmitglied der Beklagten gewählt.

Der endgültige Vertragsabschluß zwischen B. und der CPTCO kam am 1. November 1929 zustande. Die CPTCO erwarb von B. nennwertlich 300 000 RM Vorzugsaktien und 975 000 RM Stammaktien der Beklagten um 428 571 nordamerikanische Dollars. Ein Teil des Kaufpreises wurde sofort bar bezahlt, der Rest war in 5 gleichen Jahresraten, über die sogenannte Promissory-Notes mit entsprechenden Fälligkeitsdaten gegeben wurden, zu entrichten. B. verpflichtete sich, bei Fälligwerden der vierten Kaufpreisrate seine sämtlichen Schulden an die Beklagte zu bezahlen, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob sie am 1. November 1929 schon bestanden hatten oder erst später entstehen sollten. Er räumte auch der CPTCO das Recht ein, auf Rechnung seiner Kaufpreisforderung gegen sie seine Verbindlichkeiten bei der Beklagten zu bereinigen. In dem Vertrag vom 1. November 1929 ist u. a. eine Erklärung B.'s dahin enthalten, daß seitens der Beklagten — abgesehen von 18 000 RM Dividende auf die Vorzugsaktien für 1928 — keine Dividende oder sonstige Ausschüttung an ihre Aktionäre bezahlt, auch keine unangemessenen Anstellungsverträge abgeschlossen worden seien.

In der Folge sind zwischen den Parteien Streitigkeiten entstanden. Der vorliegende Rechtsstreit dreht sich, soweit er in die Berufungs- und Revisionsinstanz erwachsen ist, um die 18 000 RM, die sich B. im Jahre 1928 vorschußweise auf die für das Jahr 1928 erwartete Dividende seiner Vorzugsaktien hatte auszahlen lassen. Die Beklagte hat sich unter dem Drängen eines Teils ihrer Aktionäre, die gegen B. Vorwürfe wegen unlauteren Geschäftsgebarens erhoben hatten, auf den Standpunkt gestellt, daß die 18 000 RM zu Unrecht ausbezahlt worden seien und ihr zurückerstattet werden müßten. Die Parteien haben wegen dieses und anderer Streitposten unter Wahrung ihres Rechtsstandpunktes im Oktober 1932 und November 1934 Zwischenabkommen getroffen. Die Beklagte hat die 18 000 RM am 1. November 1934 von der CPTCO durch Verrechnung aus der vierten Kaufpreisrate B.'s bzw. der Klägerin erhalten und will sie behalten. Dagegen wendet sich die Klägerin. Sie macht u. a. geltend, satzungsgemäß habe ihr Ehemann Anspruch auf die Vorzugsdividende für 1928 gehabt; dies sei schon in dem Vorvertrag mit der CPTCO anerkannt und in dem endgültigen Vertrag vom 1. November 1929 nochmals bestätigt worden; durch die Feststellung der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung seitens der GV. vom 10. August 1929 sei die Verbuchung und Ausschüttung der 18 000 RM auch gebilligt worden; trotz Verbuchung der 18 000 RM auf Geschäftsunkosten habe die Bilanz noch einen Reingewinn von 22 000 RM ausgewiesen; eines ausdrücklichen Beschlusses über die Ausschüttung von 6 % Dividende auf die Vorzugsaktien habe es überhaupt nicht bedurft; im übrigen habe B. mit seiner Stimmenmacht einen solchen Beschluß in der GV. jederzeit durchsetzen können. Dem Rückforderungsanspruch der Beklagten stehe ferner § 814 BGB. entgegen; er verstoße gegen Treu und Glauben, sei überdies verwirkt; die Beklagte sei mit der CPTCO wirtschaftlich identisch; diese habe in dem Vertrag mit B. vom 1. November 1929 dessen Berechtigung zur Entnahme der 18 000 RM Vorzugsdividende ausdrücklich anerkannt, und zwar auch mit Wirkung für die Beklagte. Unmöglich könne daher die Beklagte nunmehr noch auf diesen Posten so, wie sie es wolle, zurückgreifen. Auch in den von der Beklagten der Klägerin eine Reihe von Jahren hindurch übersandten Kontoauszügen sei stets davon ausgegangen worden, daß die 18 000 RM ihrem Ehemann zu Recht gutgebracht und ausbezahlt worden seien. Erst im Jahr 1932 sei die Beklagte mit ihrem Rückerstattungsanspruch hervorgetreten. Demgemäß hat die Klägerin Feststellung dahin beantragt, daß der Beklagten gegen sie ein Anspruch auf Rückzahlung der fraglichen 18 000 RM überhaupt nicht zustehe. Die Beklagte hat kostenfällige Klagabweisung beantragt; sie hat das Feststellungsinteresse bemängelt und ist im übrigen dem Klagvorbringen mit tatsächlichen Anführungen und rechtlichen Ausführungen entgegengetreten. — Alle drei Instanzen haben zum Nachteil der Klägerin erkannt.

---

[1]) Mitgeteilt von Herrn Reichsgerichtsrat i. R. Dr. Gunkel, Leipzig.

1. Der erkennende Senat hat schon in seinem Urteil vom 20. Februar 1923 II 36/22 = RGZ. Bd. 107 S. 161, 168 dargelegt, daß mit den zum Schutz der Allgemeinheit und der Gesamtheit der Aktionäre getroffenen zwingenden Vorschriften der §§ 213, 215 HGB. Vorauszahlungen auf die erhoffte Dividende eines noch laufenden Geschäftsjahres — um etwas anderes kann es sich hier bei den streitigen Gutschriften und Ausschüttungen an den Erblasser der Klägerin zunächst nicht handeln — schlechthin unvereinbar und deshalb unzulässig sind. An dieser auch im Schrifttum gebilligten Rechtsauffassung ist unbedenklich festzuhalten. Gleichgültig ist dabei, ob es sich um Vorauszahlungen auf die erwartete Dividende von Stamm- oder gewinnbevorrechtigten Vorzugsaktien handelt. Im einen wie im andern Fall sind solche Ausschüttungen auf das laufende Geschäftsjahr, auch wenn sie nur vorschußweise, d. h. mit der Maßgabe erfolgen, daß die geleisteten Zahlungen im Fall Ausbleibens eines entsprechenden Dividendenverteilungsbeschlusses der Gesellschaft zurückzuerstatten sind, nach §§ 213, 215 HGB. verboten. Die während des Geschäftsjahres 1928 geschehenen monatlichen Vorausgutschriften und Auszahlungen der entsprechenden Beträge auf die für dieses Jahr in Rechnung genommene Dividende der Vorzugsaktien in der Gesamthöhe von 18 000 RM an den Erblasser der Klägerin, dessen Konto bei der Beklagten zum 31. Dezember 1928 mit einem Debetsaldo von mehr als 21 000 RM zu seinen Ungunsten abschloß, verstießen deshalb unzweifelhaft gegen §§ 213, 215 HGB.

2. Nach § 213 HGB. haben die Aktionäre während Bestehens der Gesellschaft nur Anspruch auf den Reingewinn, soweit dieser nicht nach dem Gesetz oder dem Gesellschaftsvertrag von der Verteilung ausgeschlossen ist, und nach § 215 Abs. 1 Satz 2 HGB. darf an die Aktionäre nur das verteilt werden, was sich nach der jährlichen Bilanz als Reingewinn ergibt. Verteilt werden darf also nur der bilanzmäßig ausgewiesene Reingewinn, und zwar muß sich dieser Gewinn aus der Jahresbilanz ergeben. Damit sind die bilanzrechtlichen Voraussetzungen einer Gewinnausschüttung festgelegt. Dazu tritt die weitere Vorschrift des § 260 Abs. 1 HGB., die schon in ihrer im Jahre 1928/29 geltenden Fassung bestimmt hat, daß die Generalversammlung über die Gewinnverteilung zu beschließen hat, und zwar — auch insoweit ist § 260 Abs. 1 HGB. zwingendes Recht — in ausschließlicher Zuständigkeit. Dieser Gewinnverteilungsbeschluß muß nach dem damals wie auch heute geltenden Recht zu den bilanzrechtlichen Voraussetzungen eines aus dem gesellschafterlichen Gewinnbeteiligungsrecht losgelösten Gläubigeranspruchs des Aktionärs auf Ausschüttung einer Dividende hinzutreten (siehe auch Brodmann Aktienrecht Anm. 1 und 4 a zu § 260 HGB. a. F. und Schlegelberger-, Quassowsky-Schmölder-VO. über Aktienrecht Anm. 3 und 6 zu § 260 HGB. n. F., ferner für das Recht der Gesellschaft m. b. H. RGZ. Bd. 87 S. 183fg., Bd. 98 S. 318 fg.). Zu Unrecht glaubt die Revision, sich für ihre gegenteilige Auffassung auf RGZ. Bd. 15 S. 95 fg. berufen zu können. Dort ist ausgeführt, daß es für den Aktionär von Erheblichkeit ist, ob in der Gesellschaftssatzung die Feststellung der Höhe des Reingewinns und seine Verteilung dem Belieben eines Gesellschaftsbeschlusses anheimgegeben ist, oder feste Normen aufgestellt sind, aus denen sich die Höhe und die Art der Verteilung ohne weiteres ergeben. Dann heißt es weiter, im letztgedachten Fall könne der Aktionär entsprechend jenen Normen trotz eines denselben widersprechenden Gesellschaftsbeschlusses Auszahlung des entsprechenden Gewinns fordern; die Frage, ob es hierzu wegen der Artikel 222, 190 a des neuen Gesetzes vom 18. Juni 1884 der Erhebung einer Anfechtungsklage gegenüber einem anderslautenden Gewinnverteilungsbeschlusse der GV. um deswillen bedurft habe, weil der Beschluß vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes gefaßt, der Dividendenanspruch aber nach dieser Zeit geltend gemacht sei, könne dahingestellt bleiben. Die in diesem Urteil offengelassene Frage ist aber im Hinblick auf § 260 Abs. 1 HGB. a. F. unbedenklich zu bejahen. Gewiß ist der Aktionär, wenn der Gewinnverteilungsbeschluß der GV. gegen die satzungsmäßig festgelegten Gewinnverteilungsgrundsätze verstößt, nicht rechtlos gestellt. Der ihm gegen einen solchen Beschluß zustehende Rechtsbehelf ist aber die Anfechtungsklage aus § 271 flg. HGB. Wird sie nicht oder nicht mit Erfolg erhoben, so bleibt es bei dem Gewinnverteilungsbeschluß; der ihm etwa anhaftende Mangel der Satzungswidrigkeit ist alsdann geheilt. In RGZ. Bd. 15 S. 98 ist sodann darauf hingewiesen, daß ein Aktionär einen seinem satzungsgemäß festgelegten gesellschafterlichen Gewinnbeteiligungsrecht widersprechenden GV.-Beschluß auch als mit seinen Interessen vereinbar erachten könne. Daß alsdann ein Anfechtungsrecht von vornherein entfällt, bedarf keiner weiteren Ausführung. Die Revision verkennt die Bedeutung der Vorschrift des § 260 Abs. 1 HGB. a. F. über das Erfordernis eines Gewinnverteilungsbeschlusses, wenn sie den Standpunkt vertritt, es habe „für die Begründung eines Dividendenrechts in Höhe von 6 % des Nennbetrags der 300 000 RM Vorzugsaktien nach § 30 der Satzung der Beklagten nicht eines Gewinnverteilungsbeschlusses, sondern nur der Feststellung eines zur Ausschüttung einer solchen Dividende hinreichenden Gewinnes bedurft". Das Gegenteil ist vielmehr richtig. Zur Entstehung des Gläubigerrechts auf Auszahlung einer solchen Dividende war ein entsprechender Gewinnverteilungsbeschluß unerläßlich. Nicht recht verständlich ist sodann, wenn die Revision in diesem Zusammenhang darauf hinweist, daß der Gewinn zu Abschreibungen erst nach Berichtigung jenes Dividendenvorrechts von 18 000 RM habe verwendet werden dürfen. Im § 29 der Satzung der Beklagten in der damals geltenden Fassung ist bestimmt, daß, wenn Vorstand und Aufsichtsrat über die Vornahme der Abschreibungen und Rücklagen einig sind, die GV. diese Festsetzungen nur mit einer Mehrheit von ¾ der abgegebenen Stimmen ändern könne. Diese dem § 30 der Satzung vorangestellte Satzungsbestimmung, deren Gültigkeit nicht zu bezweifeln ist (s. z. B. Brodmann Aktienrecht Anm. 1 zu § 260 HGB. a. F.), fordert für eine Abweichung von den Anträgen der Verwaltung hinsichtlich der Höhe der Abschreibungen und Rücklagen eine erhöhte Mehrheit und bedeutet insofern mittelbar eine wesentliche satzungsmäßige Einschränkung des Gewinnbeteiligungsrechts der Aktionäre einschließlich des der Vorzugsaktionäre. Nach den einstimmig angenommenen Verwaltungsanträgen sollte aber hier der Gewinn des Jahres 1928 von 157 395,27 RM bis auf 22 000 RM zu Abschreibungen verwendet werden, ein Beschluß, der sich durchaus im Rahmen des § 29 der Satzung hielt und insoweit Gewinnbeteiligungsrechte des Erblassers der Klägerin von vornherein nicht zur Entstehung gelangen ließ, ganz abgesehen davon, daß der Erblasser der Klägerin sich auch mit dieser Gewinnverwendung einverstanden erklärt hatte, indem er den entsprechenden Verwaltungsantrag als alleinvertretungsberechtigtes Vorstandsmitglied der Beklagten verantwortlich gezeichnet hat. Es verblieb demnach bilanzmäßig nur noch ein Reingewinn von 22 000 RM. Wiederum in Uebereinstimmung mit den Anträgen der Verwaltung und im Einklang mit § 30 Satz 1 der Satzung verglichen mit § 20 daselbst hat die GV. weiter beschlossen, hiervon 12 000 RM an den Aufsichtsrat als Tantieme auszuschütten. Auch durch diesen Beschluß, mit dem der Erblasser der Klägerin ebenfalls von vornherein einverstanden gewesen war, sind seine gesellschafterlichen Gewinnbeteiligungsrechte nicht verletzt worden. Der weitere GV.-Beschluß, den verbleibenden Rest des Reingewinns von 10 000 RM auf neue Rechnung vorzutragen, bedeutete nichts anderes als die Schaffung einer Rücklage im Sinne des § 29 der Satzung, wiederum entsprechend den übereinstimmenden Anträgen von Vorstand und Aufsichtsrat. Selbst wenn aber in der einen oder anderen Richtung das satzungsmäßige Gewinnbeteiligungsrecht der Vorzugsaktionäre verletzt worden wäre, hätte darauf bestenfalls nur eine Anfechtungsklage gestützt werden können, die hier nicht erhoben worden ist, auch mangels ihrer sonstigen Voraussetzungen von dem Erblasser mit Erfolg gar nicht hätte erhoben werden können. Für irgendwelche Gewinnanteilsansprüche des Erblassers der Klägerin hinsichtlich des bilanzmäßig ausgewiesenen Reingewinns blieb demnach kein Raum. Ueber ihn war vielmehr für die Gesamtheit der Aktionäre bindend anderweitig verfügt. Selbst wenn man sodann rechtsgrundsätzlich es für möglich erachten wollte, daß es eines ausdrücklichen Gewinnverteilungsbeschlusses der GV. nicht unter allen Umständen bedürfe, ein solcher Beschluß vielmehr auch stillschweigend in dem Bilanzfeststellungsbeschluß dann als miteingeschlossen gelten könne, wenn die Satzung über die Gewinnverteilung feste bestimmte Grundsätze gibt und eine hiervon abweichende Verteilung des bilanzmäßigen Reingewinns nicht vorsieht oder zuläßt, so würde auch dies der Revision nicht weiter helfen. Denn hier war über den bilanzmäßig ausgeworfenen Reingewinn ganz offensichtlich und unzweideutig durch die GV.-Beschlüsse abschließend und endgültig anderweit verfügt und deshalb insoweit für die Annahme eines stillschweigenden weiterreichenden Gewinnverteilungsbeschlusses kein Raum. Daran ändert auch die Tatsache nichts, daß die einer Dividende von 6 % entsprechenden Ausschüttungen in der Gewinn- und Verlustrechnung unter Geschäftsunkosten verbucht und dieser Umstand einem Teil oder sogar der Mehrheit der in der GV. vom 10. August 1929 anwesenden Aktionäre bekannt sein mochte. Die GV. als solche

war, worauf es ankommt, hiervon jedenfalls, wie der Vorderrichter rechtlich einwandfrei feststellt, nicht unterrichtet. Aus den Bilanzvorlagen war darüber nichts zu entnehmen. Im Gegenteil, der Geschäftsbericht konnte von den außenstehenden Aktionären nur dahin gedeutet werden, daß im Interesse einer soliden, vorsichtigen, gewissenhaften Geschäftsgebarung zur Stärkung der Finanzlage der Gesellschaft im Hinblick namentlich auf die mit der Aufnahme eines neuen Geschäftszweiges verbundenen finanziellen Anforderungen und Risiken eine Dividendenausschüttung überhaupt unterbleiben solle, und zwar gleicherweise für Stamm- und Vorzugsaktien. Dieser Geschäftsbericht war, wie sich aus dem GV.-Protokoll vom 10. August 1929 ergibt, unverändert Gegenstand der Erörterung und Verhandlung in der GV. von diesem Tag und mit Grundlage ihrer Beschlüsse. Daß ihm und den weiteren Bilanzvorlagen entgegen die GV. sonstwie etwa auch nur andeutungsweise davon unterrichtet worden wäre, daß an den Großaktionär und das für den Geschäftsbericht und die Bilanzvorlagen mitverantwortlich frühere Vorstandsmitglied B. vorschußweise eine Dividende von 18 000 RM auf seine Vorzugsaktien ausgeschüttet war und dieser Betrag ihm nunmehr als Vorzugsdividende endgültig verbleiben sollte, behauptet die Klägerin selbst nicht. Wie den Anlagen des Geschäftsberichts von 1928, die mit Verhandlungsgegenstand gewesen sind, zu entnehmen ist, waren die Stammaktien der Beklagten seit 1922 an der Berliner Börse eingeführt, wurden auch an der Bremer Börse notiert, befanden sich also jedenfalls zum Teil im freien Handel. Der Geschäftsbericht für 1928 ist ausführlich gehalten und erfährt durch seine Anlage über die Entwicklung und die sonstigen Verhältnisse der Beklagten eine weitere wesentliche Ergänzung. Es mußte so bei jedem nicht Eingeweihten, insbesondere auch den außerhalb der Verwaltungskreise stehenden Aktionären der Eindruck erweckt werden, daß von Verwaltungsseite besonderes Gewicht gelegt werde nicht nur auf eine gewissenhafte, sorgsam auf das Wohl der Gesellschaft insbesondere auch hinsichtlich der Erhaltung und Stärkung ihrer Finanzkraft bedachte Geschäftsführung, sondern auch auf möglichste Offenlegung der Verhältnisse der Gesellschaft den Aktionären und der interessierten Oeffentlichkeit gegenüber. Darüber war sich auch der Erblasser der Klägerin, der eben den Geschäftsbericht und die Bilanzvorlagen als alleinvertretungsberechtigtes Vorstandsmitglied der Beklagten verantwortlich gezeichnet hatte, nicht im unklaren. Dann aber enthielten die Angaben im Geschäftsbericht und die Bilanzvorlagen, soweit es sich um die bilanzmäßige Behandlung und Ausschüttung der Vorzugsdividende von 18 000 RM handelte, nichts anderes als eine Verschleierung der wirklichen Geschäftsvorgänge. In diesem Zusammenhang ist noch weiterhin darauf hinzuweisen, daß die Inanspruchnahme der finanziellen Mittel der Beklagten durch den Erblasser der Klägerin während seiner Zugehörigkeit zum Vorstande und Aufsichtsrat gleichfalls in unvereinbarem Gegensatz zu der in dem Geschäftsbericht von 1928 betonten, angeblich im Interesse der Beklagten gebotenen und geübten vorsichtigen Geschäftsgebarung stand und nichts anderes als einen mit den Pflichten eines Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieds unvereinbaren Mißbrauch bedeutete, der um so mehr zu mißbilligen ist, als die Beklagte immerhin mit über 660 000 RM Fremdkapital arbeitete und der Erblasser der Klägerin nicht einmal zur sofortigen Rückerstattung der entnommenen Beträge in der Lage war. An dieser Beurteilung ändert der Umstand nichts, daß der Erblasser die Aktienmehrheit der Beklagten besaß, gleichviel ob diese Mehrheit schon damals 75 % des Aktienkapitals umfaßte oder nicht. Aktienrechtlich ergibt sich aus den bisherigen Darlegungen soviel, daß der Erblasser der Klägerin weder aus der Vorauszahlung auf die für das Jahr 1928 erwartete Dividende seiner Vorzugsaktien noch aus den Beschlüssen der GV. vom 10. August 1929, sei es für sich allein oder in Verbindung mit der satzungsmäßigen Regelung der Gewinnanteilsrechte der Aktionäre, etwas zu seinen Gunsten herleiten konnte. Ohne Belang sind dabei die von ihm mit der CPTCO getroffenen Abmachungen. Durch sie konnte an den zwingenden Vorschriften der §§ 213, 215, 260 Abs. 1 HGB. nichts geändert werden. Auch darüber war sich der Erblasser der Klägerin als im Aktienwesen erfahrenes bisheriges Vorstandsmitglied einer größeren Aktiengesellschaft sicherlich nicht im unklaren.

Die Revision macht geltend, wenn die Verbuchung, Bilanzierung und Ausschüttung der 18 000 RM Vorzugsdividende an den Erblasser unzulässig gewesen sei, so habe doch die Beklagte einen unter den Aktiven der Bilanz von 1928 einzustellenden entsprechenden Rückzahlungsanspruch an den Erblasser der Klägerin gehabt; hierdurch habe sich der bilanzmäßig ausgewiesene Jahresgewinn um weitere 18 000 RM erhöht und dieser Mehrgewinn habe alsdann auf die Vorzugsaktien als Dividende ausgeschüttet werden müssen oder sei noch auszuschütten. Dabei ist zweierlei übersehen. Einmal haben nach § 215 HGB. die Aktionäre nur Anspruch auf den jahresbilanzmäßig ausgewiesenen Gewinn, soweit das Gesetz und die Satzungen nicht im Wege stehen, und die Jahresrechnung für 1928 wies eben den streitigen weiteren Gewinnposten von 18 000 RM nicht aus. Sodann waren die Bilanzbeschlüsse, so wie sie gefaßt waren, deshalb, weil die 18 000 RM als Aktivposten nicht aufgenommen waren, nicht — wie die Revision in ihrem mündlichen Vortrag zur Nachprüfung gestellt hat — nichtig, sondern, zumal der GV. als solcher die unterlaufenen Mißbräuche nicht bekannt waren und es sich nicht um eine Ueberbewertung der Aktiven handeln würde, bestenfalls nur anfechtbar. Eine Anfechtungsklage ist aber nicht erhoben und konnte von dem Erblasser der Klägerin, der in der GV. vom 10. August 1929 zu alledem weder anwesend noch vertreten war, mit Erfolg auch gar nicht erhoben werden. Schon daran scheitert auch dieser Versuch der Revision, aktienrechtlich einen Anspruch des Erblassers der Klägerin auf Auszahlung der 18 000 RM Vorzugsdividende darzutun, nicht minder aber auch der unter Ziffer V der schriftlichen Revisionsbegründung erhobene Einwand der gegenwärtigen Arglist gegenüber dem Rückerstattungsanspruch der Beklagten. Auch dabei ist völlig übersehen, daß die Bilanzbeschlüsse von 1929 durch die unterbliebene Anfechtung rechtsgültig und für die Aktionäre verbindlich geworden sind. Die Revision kann deshalb mit dem Vorbringen, daß der bilanzmäßige Gewinn für 1928 aus diesem oder jenem Grund in Wirklichkeit höher gewesen und über ihn und seine Verteilung noch kein Beschluß gefaßt sei, nicht gehört werden. Die Klägerin muß vielmehr die damals gefaßten Beschlüsse, so wie sie lauten, hinnehmen und kann der Beklagten, wenn und soweit sie sich auf diese Beschlüsse beruft, um so weniger den Vorwurf der Arglist machen, als die Beschlüsse den von ihrem Ehemann und Erblasser verantwortlich gezeichneten Geschäftsbericht und Bilanzvorlagen durchaus entsprachen. Ob, wenn der Geschäftsbericht und die sonstigen Bilanzvorlagen hinsichtlich der streitigen 18 000 RM nicht eine irreführende Darstellung, sondern unter Ausweis eines entsprechenden bilanzmäßigen weiteren Ueberschusses den Vorschlag auf Ausschüttung einer Dividende von 6 % auf die Vorzugsaktien enthalten hätten, ein dahingehender Antrag in der GV. zur Annahme gelangt wäre, ist hierher völlig unerheblich. Bemerkt werden mag nur, daß aller Lebenserfahrung nach ein solcher Antrag im Hinblick auf die Begründung mit der im Geschäftsbericht sonst das Unterbleiben einer Dividendenverteilung gerechtfertigt wurde, einer GV. gegenüber, die über die rechtsmißbräuchliche Inanspruchnahme der Mittel der Gesellschaft für die Sonderzwecke des früheren alleinvertretungsberechtigten Vorstandsmitglieds und Erblassers der Klägerin unterrichtet war, sich kaum hätte vertreten lassen.

3. Bei der weiteren rechtlichen Beurteilung ist demnach davon auszugehen, daß es bilanz- und gesellschaftsrechtlich an einer Rechtsgrundlage für die Ausschüttung einer Dividende von 6 % auf die Vorzugsaktien fehlte. Hieran vermag, wie das Kammergericht unter Bezugnahme auf die Ausführungen des ersten Richters zutreffend annimmt, der Umstand nichts zu ändern, daß die zur Auszahlung einer solchen Dividende tatsächlich verausgabten 18 000 RM in der Gewinn- und Verlustrechnung unter dem Posten Handlungsunkosten verbucht waren, eine Bilanzierungsweise, die nicht nur formell, sondern auch sachlich gegen die maßgeblichen Bilanzgrundsätze gröblichst verstieß. Schon in anderem Zusammenhang (s. oben unter Ziffer 2) ist dargelegt, daß hierher auch ohne Belang ist, ob und welche Abreden hinsichtlich einer Dividendenausschüttung der Erblasser der Klägerin mit der CPTCO getroffen hatte.

Sieht man davon ab, ob die Beklagte mit Erfolg ihren Rückerstattungsanspruch auch auf §§ 213, 215 HGB. in Verbindung mit §§ 241 Abs. 3 Ziffer 2, 249 Abs. 2, 3 HGB. oder auf §§ 312, 313 Abs. 1 Ziffer 1 HGB. verglichen mit § 823 Abs. 2 BGB. stützen könnte, so steht jedenfalls zunächst fest, daß die vorschußweise Auszahlung wie die endgültige Belassung der 18 000 RM an den Erblasser der Klägerin als Vorzugsaktionär aktienrechtlich ohne Rechtsgrund erfolgt ist.

Zu § 60 KapVerkStG. a. F.; § 33 KapVerkStG. 1934

Begriff der steuerbegünstigten Wertpapierarbitrage.

Urteil des Reichsfinanzhofs vom 22. Oktober 1936 — II A 81/36 —.

Die Beschwerdegegnerin hat in der Zeit vom 1. Januar bis 31. März 1934 im Arbitrierverkehr Wertpapiere in Köln gekauft und fernmündlich nach einem anderen Börsenplatz verkauft. Streitig ist, ob ihr die Steuerermäßigung des § 60 des Kapitalverkehrsteuergesetzes a. F. zusteht. Das Finanzamt hat dies verneint, weil die Beschwerdegegnerin nicht, wie § 60 verlange, an einem anderen Börsenplatz, sondern fernmündlich, also zwischen 2 Börsenplätzen verkauft habe.

Die Vorinstanz hat der Beschwerdegegnerin die Steuervergünstigung zuerkannt.

Die wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitsache zugelassene Rechtsbeschwerde des Finanzamts konnte keinen Erfolg haben.

Die Arbitrage bezweckt die Ausnutzung von Kursunterschieden zwischen verschiedenen Börsenplätzen. § 60 will mit Rücksicht auf die große wirtschaftliche Bedeutung der Arbitrage diese steuerlich begünstigen, sofern die beiden einander gegenüberstehenden Geschäfte innerhalb eines bestimmten Zeitraums abgeschlossen sind. Wenn er dabei den Ausdruck gebraucht, daß die Wertpapiere an einem Börsenplatz gekauft und an einem andern verkauft sind, so ist dies nicht, wie das Finanzamt will, rein wörtlich auszulegen. Der Ausdruck bedeutet vielmehr entsprechend dem nach § 1 des Steueranpassungsgesetzes zu berücksichtigenden Zweck des § 60, die Arbitrage steuerlich zu begünstigen, nichts anderes als der in § 33 des Kapitalverkehrsteuergesetzes von 1934 gebrauchte Ausdruck „Arbitrierverkehr zwischen Börsenplätzen". Dies ergibt auch die Begründung zu § 33 des Kapitalverkehrsteuergesetzes 1934 (Reichssteuerblatt 1934 S. 1480). Denn danach weicht § 33 des Kapitalverkehrsteuergesetzes von 1934 nur in ganz bestimmten Punkten von dem früheren Recht ab, will aber nicht den Begriff der Arbitrage gegenüber dem früheren Kapitalverkehrsteuergesetz ausdehnen. Ein Unterschied zwischen den Worten „an" und „zwischen" ist also nicht zu machen, und es kann daher dahingestellt bleiben, an welchem Ort bei fernmündlichem Verkauf das Geschäft bürgerlich-rechtlich zustande gekommen ist.

Zu Tar.-St. 19 Abs. 4 PrStempStG.

Schriftstücke, in denen jemand einer Bank bestätigt, daß sie im Falle seines Ablebens ermächtigt und den Erben gegenüber verpflichtet ist, sein Wertpapierdepot an einen namentlich bezeichneten Dritten auszuhändigen, sind Vollmachtgeständnisurkunden im Sinne der T.-Nr. 19 Abs. 4 PrStemp.-StG. (vgl. auch § 27 Abs. 1 Satz 2 UrkStG.).

Urteil des Reichsfinanzhofs vom 25. September 1936 — II A 232/35 S. — W.

Die Beschwerdegegnerin, eine Bank, läßt sich von ihren Kunden die Vereinbarung bestätigen, daß im Falle ihres Ablebens die Beschwerdegegnerin ermächtigt und den Erben gegenüber verpflichtet ist, das auf den Namen der Kunden ruhende Depot an Wertpapieren an eine namentlich bezeichnete 3. Person auszuhändigen und dem Dritten ein etwaiges Guthaben auszuzahlen derart, daß die Leistung die Beschwerdegegnerin von jeder Verbindlichkeit gegenüber den Erben befreit. Die Kunden behalten sich die Befugnis vor, der Beschwerdegegnerin gegenüber durch einseitige schriftliche Erklärung unter Lebenden den benannten Dritten durch eine andere Person zu ersetzen oder die Ermächtigung zu widerrufen. Die gleiche Befugnis steht auch den Erben zu. . . . . .

Die Schriftstücke ergeben, daß der Dritte das Recht hat, mit befreiender Wirkung für die Beschwerdegegnerin den Erben gegenüber das Depot in Empfang zu nehmen. Die Beschwerdegegnerin ist zur Herausgabe des Depots an ihn nicht nur ermächtigt, sondern auch den Erben gegenüber verpflichtet. In dem Schriftstück ist ferner angegeben, in welcher Weise der Dritte zeichnen wird. Es kann dahingestellt bleiben, ob in dem Schriftstück nicht insbesondere mit Rücksicht darauf, daß es allein ergibt, in welcher Weise der Dritte zeichnen wird, also seine Erklärung der Beschwerdegegnerin gegenüber abzugeben hat, die alleinige Erteilung der Vollmacht, und zwar durch Erklärung gegenüber der Beschwerdegegnerin im Sinne des § 167 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs zu erblicken ist. Denn mindestens ist das Schriftstück als eine Vollmachtsgeständnisurkunde im Sinne der Tarifnummer 19 Abs. 4 des Preußischen Stempelsteuergesetzes anzusehen. Während Tarifnummer 19 Abs. 4 in der früheren Fassung nur Erklärungen erwähnte, daß jemand einem anderen die Vornahme einer Angelegenheit rechtlicher Natur aufgetragen habe, hat die Novelle von 1933, um Auslegungsstreitigkeiten zu vermeiden, bewußt eine andere Ausdrucksweise gewählt. Sie stellt jener Erklärung gleich die Erklärung, daß er einem anderen die Berechtigung oder Einwilligung dazu erteilt habe. Wenn also jemand irgendwie zum Ausdruck bringt, ein anderer habe das Recht zur Vornahme einer Angelegenheit rechtlicher Natur, so muß eine solche Erklärung zum mindesten als Vollmachtsgeständnisurkunde im Sinne von Abs. 4 neuer Fassung angesehen werden. Damit ist die Erhebung des Vollmachtstempels in den vorliegenden Fällen gerechtfertigt, da eine mit dem tarifmäßigen Stempel versehene Vollmachtsurkunde nicht vorliegt.

Ueber den in der Rechtsbeschwerdebegründung gestellten Antrag des Finanzamts, neben dem Vollmachtstempel noch den allgemeinen Vertragsstempel zu erheben, war in dem gegenwärtigen nur die Nachforderung des Vollmachtstempels betreffenden Rechtsmittelverfahren nicht zu entscheiden.

Zu § 27 KapVerkStG. 1931; § 11 KapVerkStG. 1934

Hinterlegt eine ausländische Lebensversicherungsgesellschaft zur Sicherstellung des Deckungsstockes ausländische Wertpapiere bei einer inländischen Bank mit der Bestimmung, daß nur mit Zustimmung des Reichsaufsichtsamts für Privatversicherung über sie verfügt werden kann, so entsteht dadurch keine Wertpapiersteuerpflicht. Die abweichende Auffassung des Urteils vom 10. August 1934, Reichssteuerblatt 1934 S. 1110, wird aufgegeben.

Urteil des Reichsfinanzhofs vom 18. September 1936 — II A 304/35 S. — W.

Die Beschwerdeführerin ist eine ausländische Lebensversicherungsgesellschaft. Zum Deckungsstock für die von ihr im Inland abgeschlossenen Versicherungen gehörten ausländische Wertpapiere, die bisher nicht zur Wertpapiersteuer herangezogen waren. Die Beschwerdeführerin hatte die Wertpapiere bei einer Bank im Inlande in Verwahrung gegeben mit der Bestimmung, daß nur mit Genehmigung des Reichsaufsichtsamts für Privatversicherung darüber verfügt werden kann. Dieser Sperrvermerk entspricht der Vorschrift des § 110 Abs. 2 des Versicherungsaufsichtsgesetzes. Unter Berufung auf das Urteil vom 10. August 1934 II A 396/33, Reichssteuerblatt 1934 S. 1110, ist nunmehr Wertpapiersteuer für die ausländischen Papiere gefordert worden.

Vorweg sei folgendes bemerkt. Die Sicherstellung des Deckungsstockes ist zu unterscheiden von der sogenannten Betriebskaution nach § 8 Abs. 2 des Versicherungsaufsichtsgesetzes, bei der die Wertpapiere dem Aufsichtsamt verpfändet werden. Auch für diesen Fall hat der Senat die Wertpapiersteuerpflicht bejaht (vgl. Urteil vom 15. März 1932 II A 34/32, Reichssteuerblatt S. 748). Die Beschwerdeführerin hat zur Kennzeichnung der verschiedenen Arten der Hinterlegung zwei Depotquittungen der Bank überreicht. In beiden bescheinigt die Bank, für Rechnung der Beschwerdeführerin gewisse Wertpapiere zur Verwaltung und Aufbewahrung empfangen zu haben. Die eine Quittung trägt die Ueberschrift „Prämienreservefonds-Depot Nr. . . . ." und den Vermerk „Gesperrt zugunsten des Reichsaufsichtsamts für Privatversicherung Berlin", die zweite trägt die Ueberschrift „Kautions-Depot Nr. . . . ." und den Vermerk „Gesperrt und verpfändet zugunsten des Reichsaufsichtsamts für Privatversicherung Berlin". In einem anderen hier anhängigen Fall lauten die Sperrvermerke

für den Deckungsstock: „Ueber dieses Depot kann nur mit Zustimmung des Reichsaufsichtsamts für Privatversicherung in Berlin verfügt werden",

für die Betriebskaution: „Das Depot ist dem Reichsfiskus, vertreten durch das Reichsaufsichtsamt für Privatversicherung in Berlin, als Kaution der Lebensversicherungsgesellschaft X für die im Deutschen Reiche getätigten Versicherungsabschlüsse verpfändet. Kapitalverfügungen der Lebensversicherungsgesellschaft X bedürfen daher der ausdrücklichen Genehmigung des Reichsaufsichtsamts für Privatversicherung, während letzteres zur alleinigen Verfügung über das Depot berechtigt ist."

Hier ist, wie erwähnt, nur der Fall der Sicherstellung des Deckungsstockes in Streit befangen. Das Urteil II A 396/33 sieht wegen des dem Aufsichtsamt eingeräumten Zustimmungsrechts in Verbindung mit der Besitzübertragung an die Bank

die Steuerpflicht aus § 27 Abs. 1 Satz 2 des Kapitalverkehrsteuergesetzes a. F. als gegeben an. Diese Auffassung kann nach nochmaliger Prüfung nicht aufrechterhalten werden.

Ein die Steuerpflicht begründendes Geschäft liegt zwar nach der vom Reichsgericht gebrauchten allgemeinen Ausdrucksweise dann vor, wenn durch das Geschäft eine auch nur beschränkte Aenderung im Herrschaftsverhältnis über das Wertpapier eintritt. Wie sich aus den grundsätzlichen Ausführungen des Urteils vom 12. Januar 1932, Amtliche Sammlung Bd. 30 S. 274, ergibt, ist damit ein Geschäft gemeint, das „dem Erwerber einmal den Besitz und sodann darüber hinaus irgendeine Verfügungsmacht über das Wertpapier einräumt". Durch die Hingabe der Papiere zur Verwahrung wird die Bank unmittelbarer, die Beschwerdeführerin mittelbarer Besitzer; eine Steuerpflicht wird dadurch nach der ausdrücklichen Vorschrift in Satz 3 des § 27 Abs. 1 des Kapitalverkehrsteuergesetzes a. F. nicht begründet. Dem Aufsichtsamt wird kein Besitz an den Wertpapieren übertragen, insbesondere wird es nicht mittelbarer Besitzer, sei es allein, sei es neben der Beschwerdeführerin. Denn dies würde nach § 870 des Bürgerlichen Gesetzbuchs voraussetzen, daß dem Amt eine Rechtsstellung verschafft würde, kraft deren es von der Bank die Herausgabe der Papiere an sich allein oder gemeinschaftlich an sich und die Beschwerdeführerin verlangen könnte, was nicht der Fall ist. Auch später steht dem Amt kein Recht auf Einräumung des Besitzes oder Mitbesitzes zu. Denn die Zugehörigkeit der Wertpapiere zum Deckungsstock bewirkt nach § 77 des Versicherungsaufsichtsgesetzes nur eine Einschränkung der Zwangsvollstreckung und ein Vorrecht der Versicherten im Konkurs. Es fehlt also dem Sperrvermerk zugunsten des Amtes das „dingliche Moment", das zur Begründung der Steuerpflicht erforderlich wäre. Das Amt hat vielmehr, wie die Beschwerdeführerin bemerkt, auf Grund des Sperrvermerkes eine ähnliche Stellung wie das Vormundschaftsgericht, wenn der Vormund Inhaberpapiere des Mündels bei einer Bank mit einem Sperrvermerk gemäß § 1814 des Bürgerlichen Gesetzbuchs hinterlegt.

Die in dem Urteil II A 396/33 offengelassene Frage, ob das Konkursvorrecht der Versicherten die Steuerpflicht begründe, ist schon deshalb zu verneinen, weil auch den Versicherten oder dem für sie zu bestellenden Pfleger (§ 78 des Versicherungsaufsichtsgesetzes) kein Besitz oder Mitbesitz an den Papieren eingeräumt wird. Das Vorrecht der Versicherten ist den Absonderungsrechten zwar ähnlich, aber nicht gleich; jene sind dinglicher, dieses ist persönlicher Natur (vgl. des näheren Mentzel, Konkursordnung, 2. Aufl., § 61 Anm. 2c am Ende S. 271).

Die vorstehenden Ausführungen werden durch einen Vergleich mit § 11 des neuen Kapitalverkehrsteuergesetzes bestätigt. Die neuen Vorschriften umreißen den Gegenstand der Steuer genauer als die alten, wollen aber, wie die Gesetzesbegründung (Reichssteuerblatt 1934 S. 1470/71) ergibt, der Sache nach nicht von ihnen abweichen. Nach § 11 Abs. 2 des neuen Gesetzes wird die Steuerpflicht auch durch den Erwerb eines Pfandrechtes oder eines Zurückbehaltungsrechtes an den Wertpapieren begründet. Ein Pfandrecht erwirbt das Aufsichtsamt zwar bei der Betriebskaution, nicht aber bei der Sicherstellung des Deckungsstockes. Auch ein Zurückbehaltungsrecht erwirbt das Amt nicht. Denn zurückbehalten kann man nur, was man im Besitz oder Mitbesitz hat. Diese Voraussetzung besteht aber nicht, wie oben dargelegt.

Auch die frühere Verwaltungsübung hat die Steuerpflicht verneint, und zwar schon unter der Herrschaft der entsprechenden Vorschriften des Reichsstempelgesetzes. Die Hinterlegung, so heißt es in dem Erlaß des Preußischen Finanzministers vom 10. März 1904 III 3236, habe lediglich den Charakter einer Hingabe zur Aufbewahrung, es liege in ihr kein Geschäft mit den Papieren (ebenso der Erlaß vom 15. August 1905 III 10440, beide abgedruckt bei Greiff, Kommentar zum Reichsstempelgesetz, 2. Aufl., S. 46 unten und S. 47 unten). Schließlich hält auch das Aufsichtsamt die Steuerpflicht nicht für gegeben (Veröffentlichungen des Reichsaufsichtsamts für Privatversicherung, Jahrgang 1931 S. 187).

Dieses Ergebnis trägt auch dem Umstand Rechnung, daß der Bestand des Deckungsstockes an ausländischen Papieren wechseln kann. So sind hier die in den Jahren 1932 bis 1934 hinterlegten Papiere vor Erlaß des Steuerbescheids in das Ausland zurückgebracht und durch andere ersetzt worden. Es erhellt auch daraus, daß die Aufbewahrung der Papiere zu Zwecken des Deckungsstockes noch keine Teilnahme der Papiere am inländischen Kapitalverkehr im Sinne des Kapitalverkehrsteuergesetzes ist.

Die Beschwerdeführerin ist daher von der streitigen Wertpapiersteuer freizustellen.

Bücherbesprechungen

Dr. Wilhelm Aries, Landes-Bankrat: „Die Kreditsicherung." Verlag: A. Deichert'sche Verlagsbuchhandlung Dr. Werner Scholl, Leipzig 1936. 94 S. RM 2,50.

In der vorliegenden Schrift werden die hauptsächlichsten Formen der Kreditsicherung unter besonderer Berücksichtigung der wichtigsten bei ihrer Hereinnahme zu beachtenden rechtlichen Gesichtspunkte erörtert. Die grundbuchlichen Sicherheiten umfassen rein räumlich die eine Hälfte der Abhandlung, die andere Hälfte enthält die Sicherungs-Abtretung und Sicherungs-Uebereignung, das Mobiliar-Pfandrecht und die Bürgschaft.

Von dem dieses Sondergebiet behandelnden Schrifttum und der Rechtsprechung ist eine gute auch die Erscheinungen der neuesten Zeit berücksichtigende Auswahl getroffen.

Besonders sind die Ausführungen über Grundschuld und Hypothek zu begrüßen, so z. B. die Verteidigung der ersteren als geeignete Deckung kurzfristiger Kredite gegenüber verschiedenen durch eine RG.-Entscheidung veranlaßten Angriffen in der Tagespresse; ferner die Darlegung über die zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der gewünschten Grundstücksbelastung zu treffenden Feststellungen.

Was die gegenüber der grundbuchlichen Deckung meist liquideren Sicherungsformen anlangt, werden auf knappem Raum ebenfalls viele praktisch wertvolle Hinweise gegeben. Wegen dieses Teils der Schrift könnte man sich für einzelne Punkte noch eine gewisse Ergänzung bei späteren Auflagen wünschen, etwa hinsichtlich der Bedeutung der verschiedenen erweiterten Eigentumsvorbehalte für die Sicherungszession, vorausgesetzt, daß hier demnächst die durch RG.-Urteile begonnene dringend erwünschte weitere Klärung erfolgt.

Im Abschnitt Sicherungs-Uebereignung würde für die praktische Durchführung dieser Sicherung wegen der immer wieder zu beobachtenden Verstöße recht dienlich sein ein Hinweis darauf, daß die fehlende tatsächliche Uebergabe des Sicherungsgutes nicht wirksam ersetzt werden kann durch Beschilderung der Ware, Treuhänder-Bestellung oder nur schriftliche Erklärung der Einräumung des unmittelbaren Besitzes.

In dem Kapitel Bürgschaft könnte noch ein Absatz über die vom Gläubiger beim Tod des Bürgen zu ergreifenden Maßnahmen eingeschaltet werden, bei der Verpfändung noch eine Bemerkung über die Sicherung durch in Lagerscheinen verbriefte Güter.

Diese kurzen Anregungen lassen sich vielleicht bei dem Ausbau der Schrift berücksichtigen.

Auch in der jetzigen Fassung ist die Lektüre jedem Sicherungsnehmer und Sicherungsgeber zu empfehlen. Bei dem Anfänger im Bankbetriebe weckt die Abhandlung sicher das Interesse, sich mit diesem Sondergebiet genauer zu befassen, den Kredit- und den Sicherheiten-Sachbearbeitern ist das Büchlein ein guter Ratgeber.

Dr. Werner Tiedke, Berlin.

J. v. Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch und dem Einführungsgesetze. I. Band: Allgemeiner Teil (§§ 1—240). Erläutert von Dr. Erwin Riezler. 10. neubearbeitete Auflage. J. Schweitzer Verlag (Arthur Sellier), München, Berlin und Leipzig 1936. XII, 1104 S. Gebunden RM 49,50.

Mit dem Erscheinen der neunten und zehnten Lieferung ist der erste Band des Gesamtwerkes abgeschlossen. Eine Durchsicht dieses bekannten und bewährten Kommentars läßt erkennen, daß er durch zahlreiche Nachträge, Ergänzungen und Umarbeitungen auf den neuesten Stand gebracht ist und die Fortentwicklung der Rechtsprechung überall berücksichtigt hat. Aus der Einleitung sind die Ausführungen über die Rechtserneuerung und deren Verhältnis zur nationalsozialistischen Anschauung besonders hervorzuheben.